

Jukka Raumanni

Kustannuslaskennan raportoinnin riittävyys

Valio Oy:n tuotantolaitokset

Metropolia Ammattikorkeakoulu
Tradenomi
Liiketalouden koulutusohjelma
Opinnäytetyö
Marraskuu 2011

Tekijä(t) Otsikko Sivumäärä Aika	Jukka Raumanni Kustannuslaskennan raportoinnin riittävyys. Valio Oy:n tuotantolaitokset. 49 sivua + 3 liitettä Marraskuu 2011
Tutkinto	Tradenomi
Koulutusohjelma	Liiketalouden koulutusohjelma
Suuntautumisvaihtoehto	Talous ja rahoitus
Ohjaaja(t)	Lehtori Iiris Kähkönen
<p>Opinnäytetyön tarkoituksena oli tutkia Valio Oy:n Suomen tehtaanjohtajien näkemyksiä raportoinnin ja kustannuslaskennan tehokkuudesta. Tarkoituksena oli laatia kehitysehdotuksia laskennan raportoinnin kehittämiseksi Valio Oy:lle.</p> <p>Työn tavoitteena oli saada selvitettyä raporttien käyttöön liittyviä mahdollisia lisäkoulutustarpeita. Lisäksi opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää, miten taloushallinnon raportointia voitaisiin tehostaa.</p> <p>Tutkimus toteutettiin kvantitatiivisena kokonaistutkimuksena, johon osallistuivat Valio Oy:n tehtaanjohtajat. Aineistoa kerättiin kirjallisuuden, Internetin ja kyselykaavakkeiden avulla. Kyselykaavakkeiden vastausprosentiksi muodostui 80 prosenttia. Lisäksi tutkimuksessa haastateltiin kolmea tehtaanjohtajaa.</p> <p>Tutkimustuloksista ilmeni, että raporttien selkeys on tärkeää. Hyvässä raportissa tarvitaan sekä graafista että numeerista esitystapaa. Valion käytössä olevassa tulostuloksissa on selkeän raporttipohjan ominaispiirteitä, joten sen käyttöä tulisi tehostaa tehtaanjohtajan työvälineenä. Asiakas- ja tuotekannattavuuden laskentajärjestelmän käyttöönotto vaatisi lisäkoulutusta, jota pidettiin tärkeänä. Näin uuden laskentajärjestelmän hyödyntäminen olisi tehokkaampaa kustannusten selvittämisessä. Jokaisessa tuotantolaitoksessa tulisi olla oma talousyhdyshenkilö, joka olisi fyysisesti paikalla. Tehtaanjohtajan ja talousyhdyshenkilön tehokas ja toimiva yhteistyö on tärkeää. Ammatillisen keskustelun avulla voisi löytyä uusia kustannussäästökohteita.</p> <p>Valiolla on käytössä osittain toimintolaskenta kustannusten selvittämisessä. Toimintolaskennan käyttöä tulisi tehostaa. Toimintokohtaisella mittaamisella saataisiin tarkemmin selville eri prosessien kustannukset. Toimintokohtaista raportointia tulisi laajentaa esimerkiksi vertaamalla eri toimintojen tehokkuutta ja kustannuksia keskenään. Tehokkaalla kustannuslaskennalla edistetään yrityksen liiketoimintaa.</p>	
Avainsanat	raportointi, mittaristo, kustannuslaskenta, taloushallinto

Author(s) Title Number of Pages Date	Jukka Raumanni Sufficiency of Reporting in Cost Accounting. Production plants in Valio Ltd. 49 pages + 3 appendices November 2011
Degree	Bachelor of Business Administration
Degree Programme	Business Administration
Specialisation option	Accounting and Finance
Instructor(s)	Iiris Kähkönen, Senior Lecturer
<p>The aim of the present study was to explore how plant managers in Valio Ltd. Finland view the efficiency of cost accounting and reporting. The purpose was to propose ways of developing accounting reports further as well as to identify possible training needs related to reporting. In addition, the study aimed at researching how to make the reports of financial administration more effective.</p> <p>The study was carried out by using quantitative methods. All Valio Ltd. plant managers in Finland were included in the study. The data was collected by distributing questionnaires. The total percentage of the answers received was 80. In addition three plant managers were interviewed in the study.</p> <p>The study shows that the clarity of reports is essential. A good report should use both graphical and numerical ways of presenting information. The balanced scorecard used in Valio Ltd. has characteristics of a clear report, so its use as a reporting tool should be increased. Furthermore, additional training on the new customer and product profitability accounting -system was considered important, as it would enable the effective use of the new system in determining costs. It is also seen important that each production plant has a contact person responsible for financial matters physically present. Effective and active co-operation between the plant manager and the contact person is important as professional discussions may lead to finding new cost savings.</p> <p>Valio Ltd. partly uses activity based costing for calculating costs. The use of activity based costing should be enhanced in order to measure the costs of different processes more accurately. The function specific reporting should be expanded for example by comparing the various functions and cost effectiveness. Efficient cost accounting advances the company's business.</p>	
Keywords	reporting, accounting measurements, cost accounting, financial administration

Sisällys

1	Johdanto	1
2	Kohdeyritys	2
2.1	Valio Oy	2
2.2	Atlas-laskentajärjestelmä	3
3	Kustannuslaskenta	6
3.1	Kustannuslaskennan käsitteistöä	6
3.2	Johdon raportointi	8
3.3	Tasapainotettu mittaristo	9
3.3.1	Tuloskortin käyttö	9
3.3.2	Taloudellinen näkökulma	12
3.3.3	Asiakasnäkökulma	13
3.3.4	Liiketoiminnan näkökulma	13
3.3.5	Oppimisnäkökulma	13
3.4	Taloushallinnon tehtävät	14
3.5	Raportointi	16
3.6	Tunnusluvut	18
3.7	Kustannuslaskenta	19
3.7.1	Kustannusten selvittäminen	19
3.7.2	Kalkyyli-laskelmat	20
3.7.3	Minimivalmistusarvo, valmistusarvo ja omakustannusarvo	21
3.8	Toimintoperusteinen kustannuslaskenta	21
4	Tutkimusongelma	23
5	Tutkimuksen suorittaminen	25
5.1	Tutkimuksen kohderyhmä	25
5.2	Tutkimuksen suorittamistapa	25
5.3	Tutkimuksessa käytettävät mittarit	26
5.4	Aineiston analyysi	28
5.5	Tutkimuksen aikataulu	28

6	Tulokset ja niiden tarkastelu	29
6.1	Vastaajien taustatiedot	29
6.2	Raporttien hyödyntäminen työvälineenä	31
7	Tutkimuksen luotettavuus	42
7.1	Validiteetti	42
7.2	Reliabiliteetti	43
7.3	Tutkimukseen liittyvät eettiset kysymykset	44
8	Yhteenveto tutkimustuloksista ja johtopäätökset	44
8.1	Raportoinnin kehittäminen	44
8.2	Lisäkoulutuksen merkitys	45
8.3	Tehtaanjohdon ja taloushallinnon välinen yhteistyö	46
8.4	Kehitysehdotuksia kustannuslaskennan tehostamiseksi	46
8.5	Oman työn arviointi	47
	Lähteet	48
	Liitteet	
	Liite 1. Saatekirje kyselylomakkeeseen	
	Liite 2. Kyselylomake	
	Liite 3. Haastattelulomake	

1 Johdanto

Opinnäytetyöni aiheena on selvittää kustannuslaskennan raportoinnin riittävyttä tehtaanjohdolle. Olen saanut aiheen opinnäytetyölleni Valio Oy:ltä. Opinnäytetyössäni tutkin, millä tavoin yritys voisi raportoida mahdollisimman monipuolisesti ja millaisia hyötyjä ehdotetuilla muutoksilla voitaisiin saavuttaa. Opinnäytetyöni on tutkimustyyppinen kehitystyö työelämän tarpeisiin.

Tutkimuksen rajasin koskemaan Valio Oy:n Suomen tuotantolaitosten tehtaanjohtajia, joita on yhteensä 15. Tehtaanjohtajille on tärkeää, että he saavat raporteista luotettavaa tietoa, oikeaan aikaan ja oleellisista asioista. Raportit ohjaavat ja auttavat tehtaanjohtajia päätöksenteossa ja tehtaan toiminnan ohjauksissa. Raporteilla on tärkeä tehtävä kertoa tehtaan toiminnasta, miten on mennyt, miksi on mennyt näin ja mihin olemme tulevaisuudessa menossa. Valio Oy:n tuotantolaitoksille on käytössä toiminnan ohjaamiseksi erilaisia raportteja, joihin olen tässä opinnäytetyössä perehtynyt.

Raportoinnin merkityksestä yrityksille on tehty useita tutkimuksia. Martikainen (2009) on tutkinut opinnäytetyössään, miten yrityksen raportointia voitaisiin tehostaa pk-yrityksissä. Martikaisen tutkimuksessa selvisi, että yrityksissä kustannuspaikkalaskentaan siirtyminen paransi kiinteiden kustannusten seuranta ja raportointia. Lisäksi tutkimuksessa tuli ilmi, että käyttäjäkohtaisesti saatavat raportit koettiin hyödyllisiksi.

Liimatainen ja Mäkelä (2010) ovat puolestaan tutkineet yritysten talousjohtajien näkemyksiä talousraportoinnin nykytilasta ja raportoinnin tulevaisuudesta. Heidän tutkimuksen mukaan yritysten tärkeimmiksi mittareiksi nousivat tunnusluvut, kuten liikevaihto, henkilöstökulut ja tulos. Myös raportoinnin tulisi olla selkeälukuista ja helposti muokattavaa. Liimataisen ja Mäkelän saamien tutkimustulosten mukaan talousjohtajat eivät kokeneet tiedon saatavuutta ongelmana, vaan sen sijaan saatavan tiedon hyödyntäminen helposti ja nopeasti todettiin haasteelliseksi.

Opinnäytetyöni avulla pyrin saamaan uutta tietoa aikaisempiin tutkimuksiin nähden, sillä yritysten sisäiset raportointitarpeet ovat ainakin osittain yrityskohtaisia. Tässä tutkimuksessa tutkin Valio Oy:n Suomen tehtaanjohtajien näkemyksiä raportoinnin nykyti-

lasta ja siitä, miten raportointia voitaisiin edelleen kehittää tehokkaammaksi tehtaanjohtajien näkökulmasta. Aihe on ajankohtainen, sillä kustannuslaskennan tarkentamiseksi on tarvetta, jotta toimintaa voidaan kehittää yhä kannattavammaksi. Kustannuslaskennan tarkempi selvittäminen on koettu tärkeäksi myös tehtaanjohtajien kokouksissa.

Toteutin tutkimuksen ensisijaisesti kvantitatiivisena eli määrällisenä tutkimuksena. Aineiston keräämiseen käytin strukturoitua kyselykaavaketta ja dokumenttien tutkimista. Lisäksi haastattelin tutkimuksessani muutamia eri tuotantosuuntien tehtaanjohtajia. Määrällisen tutkimuksen haastatteluosuuden toteutin strukturoidun kyselylomakkeen avulla. Haastateltavat valitsin yhteistyössä toimeksiantajan edustajan kanssa. Haastattelujen avulla pyrin tarkentamaan vastauksia, joita olen saanut kyselylomakkeella.

Tutkimusongelmani on selvittää kustannuslaskennan raportoinnin riittävyttä tehtaanjohtajille. Etsin vastauksia tutkimusongelmaan seuraavien kysymysten avulla:

- Missä määrin raportointia voidaan kehittää, jotta tehtaanjohto saisi oleellista tietoa oikeaan aikaan?
- Ovatko nykyiset käytössä olevat raporttipohjat riittäviä oleellisen tiedon siirtämiseksi?
- Tarvitaanko lisäkoulutusta raportoinnissa?

Tarkoitukseni on laatia kehitysehdotuksia Valion liiketoiminta-alueiden tuotannon taloudelle laskennan raportoinnin kehittämiseksi. Tavoitteenani on saada selvitettyä raporttien käyttöön liittyviä koulutustarpeita. Lisäksi opinnäytetyöni tavoitteena on selvittää, miten taloushallinnon raportointia voitaisiin tehostaa.

2 Kohdeyritys

2.1 Valio Oy

Suomalainen elintarvikeyritys Valio Oy on perustettu vuonna 1905. Yritys on aloittanut toimintansa voivientiliikkeenä. Valio perustettiin edistämään suomalaisen voivientä

ja valvomaan vientivoin laatua. Valion osuusliikkeeseen kelpuutettiin vain ensiluokkais- ta voita valmistavat meijerit. Valion toiminta laajeni 1910-luvulla voin myynnistä mui- den meijerituotteiden, kuten juuston ja kulutusmaidon myyntiin. Toiminnan ydin on ollut ja on edelleen tuotteiden luotettava laatu ja toimitusvarmuus asiakkaille. (Perko 2005, 12 - 14.)

Tällä hetkellä Valiolla on yhteensä 15 tuotantolaitosta Suomessa. Tuotantolaitoksina on juustoloita, tuoretuotemeijereitä, jauhetehtaita ja sekä hillo- ja mehutehdas että rasva- tehdas. Tuoretuotteita jalostetaan ja pakataan Riihimäellä, Tampereella, Jyväskylässä, Seinäjoella ja Oulussa. Meijereiden yhteydessä toimivat jakeluterminaalit. Valion hillo- tehdas toimii Suonenjoella, josta esimerkiksi Helsingin mehutehdas saa osan raaka- aineista. Juustoja valmistetaan muun muassa Haapavedellä, Lapinlahdella, Äänekoskel- la ja Vantaalla. Rasvojen valmistus on keskitetty Seinäjoelle. Maitojauheet ja hera- valmisteet valmistetaan Haapavedellä, Lapinlahdella ja Seinäjoella. (Tuotantoa mittati- laustyönä. 2011.)

Vuonna 2010 Valio Oy:n omisti 18 maidontuottajaosuuskuntaa. Valion omistajina ovat maidontuottajat ympäri Suomen. Omistajaosuuskunnissa oli vuoden 2010 lopussa noin 9 200 jäsentä. Valion tehtävänä on valiolaisten maidontuottajien elinkeinon edistämi- nen ja ylläpitäminen. Valio jalostaa omistajiltaan ostaman maidon, minkä jälkeen se markkinoi ja myy tuotteet mahdollisimman kannattavasti. Liiketoiminnastaan kertyvän tuloksen Valio maksaa omistajilleen maidon hintana. (Omistajat. 2011.)

Valio työllisti vuonna 2010 Suomessa ja ulkomailla yhteensä 4 298 henkilöä, joista Suomessa työskenteli 3 569 henkilöä. Miesten osuus henkilöstöstä oli 53 prosenttia ja naisten osuus 47 prosenttia. Valion liikevaihto vuonna 2010 oli 1 822 miljoonaa euroa, ja se kasvoi kaksi prosenttia vuodesta 2009. Ulkomaan liikevaihto kasvoi 18 prosenttia ja kotimaan väheni viisi prosenttia. Vuonna 2010 Valio-konsernin voitto oli 39 miljo- naa euroa, ja se oli yli kaksi kertaa suurempi kuin edellisenä vuotena. (Talous. 2011.)

2.2 Atlas-laskentajärjestelmä

Yritysten toiminta on muuttunut asiakaslähtöisemmäksi, koska yritykset pyrkivät entistä enemmän huomioimaan ja täyttämään asiakkaiden tarpeita ja odotuksia. Tuotantotek- niikka on kehittynyt ja mahdollistanut monimutkaisten tuotteiden ja palveluiden tarjon-

nan asiakkaille. Monipuolinen tuotevalikoima on luonut tarpeen kehittää yritysten kustannuslaskentajärjestelmiä, jotta kustannukset saataisiin tarkemmin selvitettyä. (Alhola 1998, 16.)

Maailmanlaajuinen yritysten välinen kilpailu on lisääntynyt ja voimistuu edelleen. Myös asiakkaiden vaatimukset kasvavat jatkuvasti. Yrityksien tarjonnan ja palveluiden odotetaan muuttuvan asiakkaiden odotusten mukaisesti. Liiketoimintaympäristön muutokset asettavatkin tarpeita kustannuksien tarkalle informaatiolle. (Alhola 1998, 18.)

Valiolla on suunnitelmissa ottaa käyttöön asiakas- ja tuotekannattavuuslaskenta (Atlas). Laskentajärjestelmä tuottaa tarkkaa informaatiota tuotteiden hinnoittelun ja tuotevalikoiman päätöksentekotilanteita varten. Järjestelmässä on kustannusallaskohtainen seuranta tuotannon, varastojen ja logistiikan prosessien kehittämiseksi. (Koulutusmateriaali. 2011.)

Atlas- laskennan keskeiset tavoitteet ovat selkeästi määritelty. Laskennan yhtenä tavoitteena on saada yhteinen totuus eri toimintojen välille. Yhteisellä totuudella tarkoitetaan sitä, että laskentajärjestelmässä on yhteiset laskentaperiaatteet ja tietyt luvut käytössä. Tavoitteiksi on lisäksi määritelty joustava raportointimahdollisuus erilaisia päätöksentekotilanteita varten. Laskennan joustavalla raportoinnilla mahdollistetaan tuotenumero- ja asiakaskohtainen seuranta. Standardilaskennan käyttöönotto antaa mahdollisuuden tulosten nopeaan raportointiin. Laajan tuotevalikoiman vaikutukset kustannuksiin on huomioitu määrittämällä lajinvaihto-, häiriö- ja pesukustannukset tuotteittain. Käyttämättömän kapasiteetin huomioiminen laskennassa ja maitotuotto-laskennan automatisointi ovat lisäksi Atlas-laskennan tavoitteita. (Koulutusmateriaali. 2011.)

Atlas-laskentaan siirtymisellä saadaan monia etuja ja hyötyjä aikaisempaan kustannuspaikkalaskentaan verrattuna. Toimintojen kustannukset saadaan kohdistettua tarkemmin, koska laskennassa on toimintojen kustannukset jaettu toimintoperusteisille kustannusaltaille. Toiminnoilla tarkoitetaan tehtäviä, joita organisaatio tekee tuotteen tai palvelun aikaansaamiseksi. Organisaation eri kustannukset voidaan analysoida tarkemmin toiminnoittain. Esimerkiksi tuotetasoiset kustannukset saadaan jaettua kohdis-

timien avulla. Asiakaskohtaisia kustannuksia ja -kannattavuuslaskelmia voidaan tarkemmin verrata Atlas-laskennan avulla. (Koulutusmateriaali. 2011.)

Tunnusluvut maitokate ja -tuotto litraa kohden saadaan Atlas-järjestelmästä. Järjestelmä mahdollistaa tunnuslukujen käytön eri tuote- ja asiakastasoille. Maitokate lasketaan siten, että liikevaihdosta vähennetään pois muut kulut kuten esimerkiksi materiaalikulut ja henkilöstökulut. Valion omistajilta ostettu maitoraaka-aine, poistot ja osakelainojen korot eivät kuulu edellä mainittuihin vähennettäviin kuluihin. Maitotuotto litraa kohden lasketaan niin, että maitokatteesta vähennetään poistot tulevien investointien rahoittamiseen tarvittavine lisäpoistoineen. Näin saatu luku jaetaan omistajilta ostetulla maitomäärällä. (Koulutusmateriaali. 2011.)

Suomessa toimivien Valion tuotantolaitosten toiminnan ohjaamiseksi saadaan Atlaksen avulla selville erilaisia tunnuslukuja. Ensinnäkin järjestelmästä saadaan tietoon kunkin kustannusaltaan tuotosvarianssi. Tuotosvarianssilla saadaan kuukausittain selville, onko kuukauden tuotantomäärä saatu aikaan standardin mukaisessa ajassa. Tuotosvarianssi kuvaa tuotannon onnistumista ajankäytössä. Esimerkiksi tuotevaihtojen ja tuotantohäiriöiden muuttunut määrä tulee esiin tuotosvarianssin avulla. Tuotosvarianssilla voidaan analysoida poikkeamien syitä ja suunnitella kehitystoimenpiteitä tuotannon tehostamiseksi. (Koulutusmateriaali. 2011.)

Toisena tunnuslukuna on kustannusvarianssi. Kustannusvarianssi kertoo kustannusaltaan toiminnan onnistumisesta, jolloin standardin mukaisia kustannuksia verrataan toteutuneisiin kustannuksiin. Kustannusvarianssin avulla saadaan tietoa tuotannon kulujen kehityksestä, muun muassa energian tai henkilöstökustannusten osalta. (Koulutusmateriaali. 2011.)

Kolmantena tunnuslukuna on käyttämättömän kapasiteetin kustannus. Käyttämättömällä kapasiteetin kustannuksella ymmärretään kustannusta, joka syntyy ylimääräisestä tuotantokapasiteetista sen hetkiseen kysyntään nähden. Tällä kustannuksella kuitenkin varmistetaan tuotantokapasiteetin riittävyys myös tuotteiden kysyntähuipuissa. Näin tuotteiden toimitukset saadaan varmistettua asiakkaille ja asiakaspalvelu tehostuu. Lisäksi tuotantolaitoksille on hyödyllistä, että laskentajärjestelmän avulla saadaan selville tehtaan toiminnan pullonkaulat eli ongelmakohdat. Tietoa toiminnan ongelmakohdista.

kohdista voidaan käyttää hyödyksi tehtaan toiminnan ohjauksessa ja investointiesitysten suunnittelussa. (Koulutusmateriaali. 2011.)

Atlas-järjestelmästä saadut tunnusluvut analysoidaan tehtaissa kuukausittain. Raportista analysoidaan kuukausikohtaisia variansseja kustannusallastasolla. Tuotosvarianssi ja kustannusvarianssi analysoidaan erikseen. Kustannusallastason analysoinnissa ovat vertailukustannuksina sekä standardikustannus että käyttämätön kapasiteetti. Analysointiin johtavien varianssien periaatteellisena rajana on poikkeama yli tai alle kymmenen prosenttia vertailukustannuksesta, josta on huomioitava euromääräinen poikkeama. Tehdastasolla tutkitaan kustannusaltaiden eri kululajeja ja selvitetään varianssien poikkeamat, joista laaditaan yhteenvedot kunkin tehtaanjohtajan käyttöön. Valion tulosityksikkötason johto saa koottuna varianssiselvitykset, jotka liiketoiminta-alueiden tuotannon talous on lähettänyt analysoinnin jälkeen. Varianssipoikkeamien selvitykset auttavat johtoa tulkitsemaan euromääräisiä eroja. (Koulutusmateriaali. 2011.)

3 Kustannuslaskenta

3.1 Kustannuslaskennan käsitteistöä

Opinnäytetyössäni käytän seuraavanlaisia termejä, jotka liittyvät kustannuslaskentaan. **Muuttuvia kustannuksia** ovat kustannukset, jotka ovat suoraan riippuvia tuotannon määrästä. Mitä vähemmän tuotteita tai palveluita tuotetaan, sitä pienemmät muuttuvat kustannukset ovat. **Kiinteät kustannukset** eivät sen sijaan riipu tuotannon määrästä vaan esimerkiksi tuotannon ylläpitoon liittyvistä kustannuksista. Toimintasuhteen muutoksilla ei ole vaikutusta kiinteisiin kustannuksiin. **Erilliskustannukset** ovat sellaisia kustannuksia, jotka ovat aiheutuneet vain tietyistä laskentakohteesta. **Yhteiskustannuksilla** tarkoitetaan menoja, joita ei voida kohdistaa aiheuttamisperiaatteella kyseiselle laskentakohteelle. **Välittömät kustannukset** kohdistetaan suoraan tuotteille. **Välilliset kustannukset** ovat kustannuksia, joiden kohdistamisessa käytetään tiettyjä välivaiheita ja jakoperusteita ja joita ei voida suoraan kohdistaa tuotteille. **Yksikkökustannus** saadaan laskettua, kun kustannukset jaetaan tuotetulla suoritemäärällä. **Muuttuvat yksikkökustannukset** lasketaan, kun muuttuvat kustannukset jaetaan tuotetulla suoritemäärällä. **Kiinteät yksikkökustannukset** lasketaan, kun kiinteisiin

kustannuksiin liittyvät kulut jaetaan tuotetulla suoritemäärällä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 48, 56, 58 - 60.)

Liikevaihdolla tarkoitetaan arvonlisäverotonta myyntiä, josta on vähennetty annetut alennukset. Liikevaihto kertoo myynnin volyymista. Myytyjen tuotteiden nettohinnat kerrottuna myyntivolyymin avulla muodostavat liikevaihdon. **Myyntikate** saadaan, kun liikevaihdosta vähennetään muuttuvat kustannukset. **Käyttökate** puolestaan saadaan, kun myyntikatteesta vähennetään vielä kiinteät kustannukset. (Alhola & Lauslahti 2005, 12.)

Budjetointi on Pellisen (2005, 104) mukaan tulevaisuuden tuloksen suunnittelua. Suunnitelma eli budjetti voi sisältää useita rinnakkaisia suunnitelmia. Yrityksien omistajat odottavat yleensä rahamääräistä voittoa toiminnasta, siksi yrityksissä laaditaan tulosbudjetti jokaiselle suunnittelujaksolle. Tyypillinen suunnittelujakso ja ennuste tehdään monesti seuraavaksi vuodeksi, mutta se voidaan laatia myös esimerkiksi vuosineljänneksittäin. Budjetilla pyritään ennakoimaan tulevaisuutta sekä huomioimaan yrityksen toimintaympäristössä tapahtuvat muutokset että sopeuttamaan toiminta sen mukaisesti. Yrityksen rahoitusaseman turvaamista varten syntyy budjetoinnin perusteella rahoitusbudjetti. Rahoitusbudjetin perusteella tiedetään, mitä esimerkiksi yrityksen liiketoiminnan kasvu ja investoinnit tarkoittavat toiminnan rahoittamisen kannalta.

Vastuualuebudjetoinnista puhutaan, kun budjetoinnin kohteena ovat rajatut vastualueet. Vastuualueelle asetetaan tavoitteet ja varataan rahat, minkä jälkeen vastualueen johto suunnittelee yksityiskohtaisemmin ja mahdollisimman tehokkaasti rahan käytön. Usein budjetoinnin kaksi eri muotoa eli vastuualuebudjetointi ja kululajibudjetointi yhdistetään siten, että budjetointi vastuualueiden sisällä tehdään kululajeittain. (Pellinen 2005, 111.)

Pellisen (2005, 170) teoksessa **investoinneiksi** määritetään yrityksen menot, jotka ovat rahamääräisesti merkittäviä. Yritysten odotusarvona on tulojen saanti tulevaisuudessa, jolloin investointien avulla odotetaan saavan tuloja useiden seuraavien vuosien aikana. Investoinnit ovat osa yrityksen strategista ohjausta rahan käytön näkökulmasta.

Poistoilla tarkoitetaan yrityksen tuloslaskelman kulukirjauksia, jotka ovat aiheutuneet pitkävaikutteisten investointien menoista. Poistot voidaan kirjata joko suoriteperusteisesti tai kassavirtaperusteisesti. Suoriteperusteisessa kirjauksessa investoinnin kulukirjaukset jaksotetaan. Esimerkiksi investoinnin kulukirjaukset voidaan suorittaa tuloslaskelmassa tasapoistoin investoinnin käyttöiän mukaan useammalle eri vuodelle. Kassavirtaperusteisesta kirjauksesta puhutaan, kun investointi kirjataan kokonaisuudessaan tuloslaskelman menoksi heti investoinnin tekohetkellä. (Niskanen & Niskanen 2004, 167.)

3.2 Johdon raportointi

Tutkimuksessani käytin teoreettisena viitekehyksenä ”Johdon raportoinnin tehtävät” -kaaviota, joka esiintyy kirjassa Taloutta johtamista varten esimiehille ja asiantuntijoille. (Alhola & Lauslahti 2005, 173.)



Kuvio 1. Johdon raportoinnin tehtävät (mukaillen Alhola & Lauslahti 2005, 173).

Kuvio 1 kuvaa, miten johdon raportoinnin tehtävät liittyvät toisiinsa. Yrityksen eri toimintojen taloudellisesta ja toiminnallisesta tilasta saa kokonaiskuvan raportoinnin avulla. Raportoinnin tehtävänä on kertoa, miten on mennyt, miksi on mennyt näin ja mihin olemme tulevaisuudessa menossa. Raportoinnissa on huomioitava eri aikaulottuvuudet, koska johtaminen ei ole pelkkää tulevaisuuden johtamista ilman historian huomioimista. (Alhola & Lauslahti 2005, 173.)

Alholan ja Lauslahden (2005, 173) mukaan sisäisten ja ulkoisten tekijöiden avulla analysoidaan yrityksen toimintaa historiatietojen perusteella samalla ennakoiden tulevaa kehitystä. Johdolle laadittavalla raportilla edellytetään analysointia sekä historiatiedoista että nykytilanteesta. Lisäksi on kyettävä kuvaamaan kehityksen suuntia, mihin suuntaan luvut ovat kehittymässä. Raportoinnin tehtävänä on auttaa reagoimaan yrityksen

kehitykseen riittävän ajoissa, ennakoida tulevaisuutta ja tehdä johtopäätöksiä tulevaisuuden kehittämiseksi.

3.3 Tasapainotettu mittaristo

3.3.1 Tulokortin käyttö

Organisaation johdon tulee olla tietoinen organisaation suunnasta ja suorituskyvystä. Nykyään tarve reagoida muutoksiin ja ympäristön signaaleihin riittävän ajoissa on kasvanut. Jokaisen työyhteisön jäsenen olisi tunnettava yrityksen visio, strategia ja tavoitteet. (Alhola & Lauslahti 2005, 80 - 81.)

Yrityksen talousluvut saadaan helposti tietoon erilaisista talouden raporteista, joista saadaan käsitys yrityksen taloudellisesta tilanteesta. Taloudellinen tulos on kuitenkin riippuvainen useista eri tekijöistä. Hyvään taloudelliseen tulokseen saattaa olla selityksenä esimerkiksi yrityksen osaava henkilöstö. Tasapainotettu mittaristo tarkastelee taloutta eri toimintojen avulla. (Alhola & Lauslahti 2005, 81.)

Tasapainotettu mittaristo (Balanced Scorecard), jota nimitetään myös tulokortiksi, tarkastelee taloutta kokonaisvaltaisesti. Se on kehitetty toiminnan ohjaamiseen ja johtamiseen. Tulokortti tukee johtamisen avainalueita, ja sen tavoitteena on ohjata taloudellista menestystä omistajien odotusten mukaisesti. Nykyisessä liiketoimintaympäristössä haasteena ovat jatkuvat ja nopeat muutokset. Muutokset aikaansaavat mahdollisuuksia, mutta myös aiheuttavat epävarmuustekijöitä yrityksen toimintaan. Tulokortin pitää vastata kysymyksiin, olemmeko oikealla tiellä, miten meillä on mennyt, miksi on mennyt näin ja miten sisäiset ja ulkoiset tekijät ovat vaikuttaneet meihin, jotta se toimisi hyvänä ohjaamisen välineenä. (Alhola & Lauslahti 2005, 81 - 82.)

Nykyään johtamisen haasteena on, että pelkkä perinteinen historiatietoa analysoiva talousseuranta ei enää riitä. Talousseurannassa tarvitaan ulkoisten ja sisäisten tekijöiden seurannan lisäksi tulevaisuuden ennakkointia. Mittarit ja mittaaminen kuuluvat tasapainotettuun tulokorttiin. (Alhola & Lauslahti 2005, 82.)

Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 300) toteavat, että laskentatoimen tehtävänä on tuottaa informaatiota yrityksen johdolle ja avustaa toimintaa koskevassa päätöksenteossa.

Suorituksen mittaaminen ja oikeat suorituskykymittarit ovat tärkeitä yrityksen järjestelmissä. Suorituskyky voidaan määrittää mitattavan kohteen kyvyksi saavuttaa sille asetetut tavoitteet. Tulosjohtaminen asettaa usein tarpeet suorituskykymittarien käytölle, jotta toiminta olisi mahdollisimman tehokasta.

Yleisesti sanotaan, että sitä tehdään, mitä mitataan. Mittaa niitä asioita ja kannusta henkilöstöä toimimaan niiden asioiden avulla, joita haluat johtaa ja saada. Tärkeää on huomioida, että kaikkea ei voi mitata, eikä myöskään kannata mitata. Tehokas ja hyvä johtaminen on vaikuttamista, positiivisiin tuloksiin pyrkimistä ja avointa vuorovaikutusta ihmisten kanssa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 300.)



Kuvio 2. Informaatioajan johtamistyökalu (mukaillen KPMG, teoksessa Balanced Scorecard valtionhallinnossa 2000, 88).

Ohjausjärjestelmä on olennainen osa organisaation strategiaprosessia. Se on yhteisen vision määrittämistä ja jalkauttamista käytännön toiminnaksi. Lisäksi se on kehittämissuunnitelman linjaamista ja priorisointia sekä yhteistyön kehittämistä organisaation eri funktioiden välillä että jatkuvan kehittämisen ilmapiirin luomista. Ohjausjärjestelmän avulla on mahdollista tunnistaa organisaation kriittiset menestystekijät ja syy-seuraussuhteet ja johtaa niitä hallitusti. (Balanced Scorecard valtionhallinnossa 2000, 88.)

Konkreettisia tulostavoitteita asetettaessa halutaan korostaa tiettyjä asioita. Oikeiden asioiden mittaamisella on myönteistä vaikutusta työyhteisöön monin eri tavoin. Mit-taaminen motivoi henkilöstöä työtehtävissään, korostaa mitattavaa asiaa, ohjaa teke-

mään oikeita asioita. Samalla se tarkoittaa tavoitteita, helpottaa kommunikointia, lisää tervettä kilpailua ja mahdollistaa tulospalkkauksen käytön. Kun mittaaminen toteutuu huonosti, sillä on negatiivinen vaikutus työyhteisöön. Tällöin mittaaminen voidaan kokea ärsyttäväksi, kokonaisuuden hahmottamisen vaikeudeksi ja byrokratiaa lisääväksi tekijäksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 300 - 301.)

Mittaamisen tulisi kohdistua liiketoiminnan avainalueille eli alueille, joilta odotetaan korkeaa suoritustasoa, jotta yritys menestyisi. Liiketoiminnan avainalueista käytetään myös nimitystä kriittiset menestystekijät. Yrityksen kriittiset menestystekijät voidaan määrittellä kokonaisuuden ohella organisaation eri tasoille ja toiminnoille. Menestystekijöiden määrittämisen jälkeen selvitetään tavoitetekijät ja niihin liitettävät mittarit. Kriittisiä menestystekijöitä voivat olla esimerkiksi asiakastyytyväisyys, omistajatytytyväisyys, henkilöstötytytyväisyys ja ympäristötytytyväisyys. Yrityksen asiakastyytyväisyyttä voidaan mitata muun muassa reklamaatioiden määrällä ja omistajatytytyväisyyttä puolestaan voidaan mitata pääoman tuottoasteella. Pääoman tuottoaste saadaan, kun yrityksen tulos poistojen jälkeen jaetaan yritystoiminnan sitomalla pääoman määrällä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 260, 301 - 302.)

Jyrkkiön ja Riistaman (2004, 254 - 255) mukaan mittaristossa on kahdenlaisia mittareita: suoritusmittareita ja ennakoivia mittareita. Suoritusmittareilla mitataan toteutuneita suorituksia. Ennakoivat mittarit kertovat toimintojen kehittymisodotuksista. Esimerkiksi kuluttajien ostovoimaa mittaavat indeksit antavat arvion vähittäiskaupan myynnin tulevasta volyymista. Liikevaihtotavoite voidaan asettaa saadun indeksiarvion perusteella. Liikevaihto luetaan kuuluvaksi suoritusmittareihin. Toteutunutta liikevaihtoa verrataan liikevaihtotavoitteeseen, jolloin saadaan selville todellinen myynti.

Kriittisten menestystekijöiden tiedostaminen on tärkeää yrityksen toiminnan kannalta. Yrityksen kriittisten menestystekijöiden ja visioiden perusteella valitaan yritykselle tavoitteet. Tavoitteille määritetään oleelliset mittarit. Tavoitteiden toteutumisen mittaaminen on oleellinen johtamisen apuväline. Johtaminen on hankalaa, jos tavoitteiden toteutumista ei pystytä mittaamaan. (Alhola & Lauslahti 2003, 330.)

Jyrkkiön ja Riistaman (2004, 254 - 255) mukaan Tasapainotetussa mittaristossa strategiset tekijät on ryhmitelty seuraavanlaisesti:

- taloudellinen näkökulma
- asiakasnäkökulma
- liiketoiminnan näkökulma
- oppimisen näkökulma.

Strategisia tekijöitä voidaan ryhmitellä eri yrityksissä eri termein. Esimerkiksi Valio Oy:ssä tuloskortista käytetään nimitystä Valio kompassi. Kompassissa näkökulmat ovat luokiteltu talouteen, markkina-asemaan, prosessien tehokkuuteen ja henkilöstöön. Näkökulmien sisältö säilyy kuitenkin samanlaisena.

3.3.2 Taloudellinen näkökulma

Yrityksen taloudelliset tavoitteet voivat olla hyvin erilaisia yrityksen kehitysvaiheen vuoksi. Liiketoimintaa aloitettaessa yrityksen on investoitava muun muassa tuotekehitykseen, valmistukseen ja markkinointiin. Investointien tuotto ei aluksi nouse useinkaan hyväksi, vaan tavoitteet painottuvat tuottojen kasvunopeuteen ja myynnin kasvuun. On yleistä, että yrityksen aloittaessa toimintaansa yrityksen menot ovat aluksi tuottoja suuremmat. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 258.)

Yrityksen toiminnot vaativat volyymin ja kannattavuuden säilymistä. Tämä edellyttää yritykseltä tarpeellisia investointeja ja korvausinvestointeja. Taloudelliset tavoitteet perustuvat kannattavuuteen, esimerkiksi myyntikate- ja käyttökatetavoitteeseen. Sijoitetun pääoman tuotto ja investointien tuotto ovat esimerkkejä mittareista, silloin kun vastuunalainen johto vastaa investoinneista. Kustannusten alentaminen ja tuottavuuden kasvattaminen ovat edellytyksiä positiiviselle kehitykselle. Yrityksen toiminnan eri vaiheissa on erilaisia tavoitteita. Aloitusvaiheessa voidaan tavoitella kasvua, toiminnan vakiintuneessa vaiheessa kannattavuutta ja toiminnan kypsässä vaiheessa kassavirran maksimointia ja kustannusten minimointia. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 258.)

3.3.3 Asiakasnäkökulma

Strategisessa suunnittelussa kiinnitetään yhä enemmän huomiota asiakkaiden tarpeisiin, odotuksiin ja asiakassuhteisiin. Asiakasnäkökulman mittarit voidaan jakaa kahteen ryhmään. Ensimmäisen ryhmän muodostavat perusmittarit, esimerkiksi asiakas-tyytyväisyys, markkinaosuus, asiakasuskollisuus ja uusien asiakkaiden suhteellinen osuus. Toisen ryhmän muodostavat ennakoivat mittarit, joiden tehtävänä on selvittää asiakkaiden odotukset tuotteille ja palveluille. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 259 - 260.)

Strategisen suunnittelun tarkoituksena on houkutella uusia asiakkaita ja pitää nykyiset asiakkaat tyytyväisinä. Mittareina voidaan käyttää tavarán tai palvelun hintaa ja laatua ja sekä toimitusten ajoitusta että oikea-aikaisuutta. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 259 - 260.)

3.3.4 Liiketoiminnan näkökulma

Strategian tavoitteena on saada aikaan haluttuja ja tarvittavia muutoksia. Mittaristoa rakennettaessa on kiinnitettävä huomiota yrityksen koko toimintoketjuun. Yrityksen prosessi voidaan jakaa kolmeen prosessiin eli innovaatioprosessiin, tuotantoprosessiin ja jälkimarkkinointiprosessiin. Innovaatioprosessissa tulee havaita asiakkaan tarpeet, tunnistaa markkinat sekä kehittää ja tarjota tuote tai palvelu. Tuotantoprosessissa valmistetaan tuote tai palvelu ja toimitetaan se asiakkaalle. Lopuksi hoidetaan jälkimarkkinointi ja tyydytetään asiakkaan tarpeet. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 260 - 261.)

Liiketoiminnan tulokorttia rakennettaessa on huomioitava koko liiketoimintojen ketju. Ketju alkaa asiakkaiden tarpeiden havaitsemista ja päättyy jälkimarkkinointiprosessiin, jolloin asiakkaan tarpeet on tyydytetty. Tavallisimpina mittareina käytetään laatu-, saanto- ja tuotosmittareita. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 260 - 261.)

3.3.5 Oppimisnäkökulma

Oppimisnäkökulman tavoitteet ovat alistettuja talouden-, asiakas- ja liiketoiminnan näkökulman tavoitteille. Oppimisnäkökulman tavoitteena on, että henkilökunta ja tietojärjestelmät palvelevat parhaalla mahdollisella tavalla strategisten tavoitteiden saavuttamista. Henkilöstöllä pitää olla riittävät toimivaltuudet tehtävissään ja henkilöstön tu-

lee olla motivoitunutta saavuttaakseen yrityksen tavoitteet. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 261 - 263.)

Henkilöstön osalta tärkeitä avaintavoitteita ovat työtyytyväisyys, henkilökunnan pysyvyys ja tuottavuus. Ennakoivina mittareina on henkilökunnan ammattitaito, koulutuksen ylläpito ja taito käyttää tietojärjestelmiä sekä tavoitteiden yhdenmukaisuus koko yrityksen tavoitteiden kanssa. Työtyytyväisyyttä voidaan mitata esimerkiksi päätöksiin sitoutumisella, aloitteellisuudella ja tyytyväisyydellä yritykseen. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 261 - 263.)

3.4 Taloushallinnon tehtävät

Taloushallinnon tehtävänä on tukea omalla tehtäväalueellaan yritysjohtoa. Taloushallinto on johtamisen tukitoiminto ja sen tehtävänä on tuottaa johtamista avustavia ja taloutta kuvaavia raportteja. Taloushallinto osallistuu yrityksen talouden johtamiseen ja valvontaan sekä konsultoi tarvittaessa johtoa taloushallintoon liittyvissä kysymyksissä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 12.)

Talousjohdon keskeiset tehtävät ovat

- taloustavoitteiden asettamiseen osallistuminen
- toimintojen taloudellisten vaikutusten selvittäminen ja arviointi
- talouden ohjaus
- talouden tarkkailu
- johdon taloudellinen konsultointi (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 14).

Neilimon ja Uusi-Rauvan (2005, 14 - 15) mukaan taloustavoitteiden asettamisen tehtävänä on, että talousjohto osallistuu yrityksen kannattavuus-, tuottavuus- ja rahoitustavoitteiden valmisteluun. Talousjohto osallistuu usein myös yrityksen kasvutavoitteen asettamiseen. Toimintojen taloudellisten vaikutusten selvittämisellä ja arvioinnilla pyritään selvittämään tuotantoinvestointien kannattavuus- ja rahoitusvaikutukset. Talouden ohjaus sisältää muun muassa raporttien tuottamista ja analysointia, kustannuslaskennan laatimista ja budjettiohjausta. Talouden tarkkailu kohdistuu taloustavoitteiden toteutumisen seuraamiseen. Talousjohto tarkkailee yrityksen kannattavuuden toteumaa suhteessa budjettitavoitteeseen sekä lyhyellä että pitkällä aikavälillä. Pitkän

aikavälin tarkkailusta puhutaan, kun seuranta tapahtuu vuositasolla. Lyhyen aikavälin tarkkailu tapahtuu esimerkiksi neljännesvuosittain tai kuukausittain.

Johdon taloudellinen konsultointi merkitsee talousjohdon velvollisuutta osallistua eri päätöksentekuelinten kokouksiin, esimerkiksi johtoryhmien ja työryhmien kokouksiin. Talousjohdon tehtävänä on myös arvioida esimerkiksi taloudellista menestymistä ja investointiprojektien talousvaikutuksia. Talousjohto voi lisäksi avustaa muuta johtoa tuottamalla tietoa ja analysoimalla eri toimintojen taloudellisia vaikutuksia. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 14 -15.)

Taloushallinnon tehtävät ovat analyyttisempiä kuin ennen. Henkilöstön toimenkuva on laajentunut. Nykyään henkilöstön tehtävänä on toimia johtotiimin jäsenenä ja aktiivisena uudistajana. Rutiinitehtävät ovat pyritty automatisoimaan uuden tietotekniikan avulla mahdollisimman pitkälle. Oleellista on saada aikaan parempaa informaatiota johdon päätöksenteon ja ohjauksen tueksi. Taloushallinnon henkilöstöltä edellytetään muun muassa monipuolista liiketoiminnan ymmärtämistä, hyviä viestintätaitoja, ryhmätyöskentelytaitoja ja kielitaitoa. (Granlund & Malmi 2003, 14.)

Roolimuutoksen ja lisäarvokeskustelun vuoksi taloushallinnon tehtäväkenttään kuuluu myös tehokkuusnäkökulman huomioiminen. Maailmanlaajuinen kilpailu edellyttää, että yritysten on haettava kustannustehokkuutta kaikissa prosesseissa. Taloushallinnon on tuotettava informaatiota nopeasti, virheettömästi ja täsmällisesti, mutta kustannustehokkuus huomioiden. Taloushallinnon järjestelmiltä edellytetään virheettömyyttä ja toimintavarmuutta. Tieto pitää saada jalostettua luotettavasti ja oikea-aikaisesti johtamisen avuksi. (Granlund & Malmi 2003, 15 - 16.)

Järvenpää, Partanen ja Tuomela (2001, 55 - 56) korostavat taloushallinnon henkilöille uusien laskentatekniikoiden hyödyntämistä. Yrityksen uutta laskentatekniikkaa voidaan käyttää apuna liiketoimintaa koskeissa analyyseissa. Analyyseissa voidaan tuoda esiin organisaation vahvuudet ja kehittämisalueet. Johto saa taloushallinnolta tukea strategisten kysymysten ratkaisemiseksi. Toiminnon controllerin eli talousyhdyshenkilön rooli on olennainen laskentasovellusten käyttöönotossa ja käytön tukemisessa erilaisten selvitysten tekemisessä. Controller voi myös kyseenalaistaa toimintaa ja esittää kysymyksiä totutuista ajattelutavoista. Controller voi syventää laskentainformaation avulla kus-

tannustietoisuutta eri puolilla organisaatiota. Controller voi hyödyntää esimerkiksi muiden tuotantolaitosten tai toimipaikkojen hyväksi koettuja käyttäjäkokemuksia. Olenaisista on, että eri työtehtävissä työskentelevät henkilöt ymmärtävät oman toimintansa merkityksen yrityksen tulokseen ja taloudelliseen asemaan. Kun henkilöiden kustannustietoisuus on lisääntynyt, sillä on merkitystä heidän toimintatapoihinsa työtehtävissään.

Toiminnan controllerin yhtenä tehtävänä on hyvien yhteistyötapojen luonti eri asiantuntijoiden välille. Laskentasovellusten käyttö voi tehostua, kun vuorovaikutus on avointa laskentainformaation tuottajan ja laskentatiedon käyttäjien välillä. Toisaalta yrityksen henkilöstöryhmiltä edellytetään, että he oppivat hyödyntämään controllerin liiketoiminnallista osaamista. Lisäksi sujuva yhteistoiminta edellyttää molemmilta osapuolilta myönteistä suhtautumista muutoksiin ja valmiutta muuttaa omia toimintatapojaan. (Järvenpää ym. 2001, 56.)

3.5 Raportointi

Jyrkkiö ja Riistama (2004, 267) toteavat, että operatiivinen johto tarvitsee yrityksen laskentatoimelta taloutta koskevan tiedon lisäksi tietoa esimerkiksi yrityksen valmistustoiminnasta, markkinoinnista ja henkilöstöasioista. Johto tekee päätöksiä ja ohjaa toimintaa monipuolisen laskentatoimen tuottaman tiedon perusteella. Raportoitavaksi tiedoksi ei ainoastaan riitä yrityksen sisäiset tapahtumat, vaan laskentatoimen on pystyttävä tuottamaan tietoa myös yrityksen ympäristöstä. Johdon saaman tiedon odotetaan sisältävän tietoa markkinoiden muutoksista, rahoitusmarkkinoista, julkisen vallan toimenpiteistä ja yritykseen toimintaan vaikuttavasta yhteiskunnallisesta kehityksestä. Monipuolisen tiedon keräämisen ja tiedon tuottamisen on oltava järjestelmällistä. Järjestelmällisen tiedon tuottamista ja keräämistä nimitetään yrityksen informaatiojärjestelmäksi.

Erilaisia tunnuslukuja ja mittaristoja voidaan käyttää raportoinnissa. Raportit sisältävät tietoja esimerkiksi myyntimääristä asiakkaittain, varaston kiertonopeudesta, varaston puutelistoista, budjettieroista, myyntisaamisista ja niiden kiertonopeuksista. Raporttien käyttäjiin kuuluu operatiivisen tason työntekijöitä ja ylimpää johtoa raporttien sisällöstä riippuen. Tunnuslukujen avulla seurataan yleisesti yrityksen kasvua ja yrityksen kehittymistä. Mittaristolta edellytetään, että mittaristoon valitut mittarit tuovat esiin organisaation toimintaan vaikuttavat pienetkin tekijät. Mittaristoja voidaan käyttää läpi koko

organisaation toimintojen ja seurata niitä kaikilla organisaation tasoilla. (Alhola & Lauslahti 2000, 317.)

Raportin sisällön määrittelemiseksi on yhteistyö tiedon vastaanottajan ja raportin laatijan välillä avainasemassa. Laskentatoimen on tiedostettava vastaanottajan tarpeet laskennan raporteille. Lisäksi laskentatoimen on tunnistettava vastaanottajan talouden haasteet. Raportin vastaanottaja tekee päätökset raporttien sisältämän tiedon perusteella. Raporteista on ilmettävä tieto, mihin kustannuksiin ja tuottoihin vastaanottaja voi vaikuttaa. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 277.)

Yrityksen johdon eri tasoilla on erilaiset tiedontarpeet raporttien sisällöille. Johdon eri tasot voidaan jakaa ylimpään johtoon, toimintojen johtoon, osastojen johtoon ja esimiesportaaseen. Ylimmällä johdolla tarkoitetaan yrityksen toimitusjohtajaa, hallitusta tai johtokuntaa. Toimintojen johdoksi kutsutaan teknisiä, hallinto-, talous- ja markkinointijohtajia. Osastojen johdosta puhutaan, kun tehtävänimikkeenä on käyttöpäällikkö, osastoinsinööri, varastopäällikkö tai konttoripäällikkö. Esimiesportaaseen puolestaan katsotaan kuuluvaksi esimerkiksi työnjohtajat. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 266 - 277.)

Ylimmän johdon raportit sisältävät tuloslaskelman, taseen, rahoitusraportit ja yhteenvedot muun johtoportaan raporteista. Toimintojen johdon raportteihin kuuluvat tiedot myynnistä ja sen kehittymisestä. Lisäksi myynnin raporteissa on tarpeelliset erittelyt ryhmittäin ja suoritteittain vastaanottajien tarpeiden mukaisesti. Toimintojen johdon raportit voivat sisältää myös tiedot valmistusmääristä, tuotannon tekijöistä, valmistuskustannuksista, myyntikustannuksista ja varastojen määristä. Osastojen johdolle raportoidaan tiedot valmistuspalkoista, aineskustannuksista, välillisistä kustannuksista, hinta- ja määräeroista ja ylläpitokustannuksista. Esimiesporras saa tiedot työtuntien määristä omilla vastuualueillaan, raaka-ainekäytön määristä ja määräeroista. Esimiesportaaseen kuuluvat saavat lisäksi tietoja konekohtaisista ylläpitokustannuksista ja aiheutuneista hävikeistä. Raporteille on tunnusomaista, että mitä ylemmästä johtoportasta on kysymys, sitä enemmän rahamääräisillä luvuilla on merkitystä. Määrällisten lukujen merkitys kasvaa puolestaan esimiestasolla. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 266 - 277.)

Raporttien tehokkuus riippuu niiden helppolukuisuudesta. Raporttien kielen tulee olla helposti ymmärrettävää vastaanottajille. Vaikeaselkoisia laskentatermejä tulisi välttää. Raportit tulisi suunnitella huolellisesti. Keskeisimmät tiedot olisi ilmettävä raportoitavasta asiasta. Esimerkiksi tarkkailuraporteissa poikkeamat olisi erotuttava selvästi aineistosta. Numerotietoja esitetään yleisesti erilaisina taulukoina. Taulukoiden täydentäjinä tai korvaajina voisi käyttää graafisia esityksiä havainnollistamaan aineistoa paremmin. Graafisena esityksenä on mahdollisuus käyttää esimerkiksi käyriä tai pinta-alakuvioita. Kirjalliset raportit on hyvä esitellä myös suullisesti. Tällöin vastaanottajalla on mahdollisuus kysyä raportin laatimisperusteita ja esittää tarvittavia lisäselvityksiä. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 278 - 279.)

Raportit voidaan jakaa periodiraportteihin ja tilannekohtaisiin raportteihin. Periodiraportteja laaditaan säännöllisesti tietyin aikavälein. Periodiraportteja käytetään toiminnan ohjaamiseen ja valvontaan. Tilannekohtaisia raportteja laaditaan esimerkiksi tietyn ongelman selvittämiseksi tarpeen mukaisesti. Esimerkiksi kassaraportti voidaan laatia päivittäin, jos yrityksen rahatilanne sitä vaatii. Yrityksen työnjohdolle voidaan tuottaa päivittäin raportit standardipoikkeamista. Myyntiraportit, myynnin- ja valmistuksen kustannusraportit laaditaan yleisimmin kuukausittain. Kuukausiraporttien tulee valmistua viimeistään seuraavan kuukauden puolivälissä. Mikäli raporttia ei saada ajoissa valmiiksi, on syytä miettiä keinoja laatimisen nopeuttamiseksi tai siirtyä neljännesvuosittaiseen raportointiin. Tilannekohtaiset raportit voivat olla esimerkiksi vaihtoehtolaskelmia. Raportilla voidaan esittää perusteita päätöksenteolle. Tietojärjestelmiltä edellytetään joustavuutta, että järjestelmästä saadaan tilannekohtaisia raportteja tarvittaessa. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 280.)

3.6 Tunnusluvut

Yrityksen tavoitetekijöistä voidaan johtaa tunnuslukuja, joilla voidaan kontrolloida tavoitteiden toteutumista vastuualueittain, toiminnoittain ja henkilöittäin. Tunnuslukuja mitattaessa voidaan organisaatiossa käyttää vertikaalia ja horisontaalista näkökulmaa. Kokonaistavoitteet johdetaan vastuualueittain ylhäältä alaspäin vertikaalisessa näkökulmassa ja toiminnoille määritellään mitattavat osatavoitteet yrityksen kokonaistavoitteista. Horisontaalitasolla puolestaan mittareilla ohjataan jokapäiväistä toimintaa, ja ne kohdistuvat prosessin seuraavaan vaiheeseen ja tyytyväiseen loppuasiakkaaseen.

Tällöin puhutaan prosessijohtamisesta ja kokonaisvaltaisesta laatujohtamisesta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 303 - 304.)

Tunnusluvut voidaan jakaa koviin ja pehmeisiin mittareihin. Molemmat mittarit puolustavat paikkaansa. Kovia mittareita voivat olla esimerkiksi liiketapahtumat ja suorituspäämäärät. Pehmeillä mittareilla voidaan mitata ihmisten tunteita, asenteita ja näkemyksiä. Asiakastyytyväisyyskyselyt ja työyhteisön ilmapiirikyselyt ovat esimerkkejä niin sanottujen pehmeiden asioiden mittaamisesta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 304.)

3.7 Kustannuslaskenta

3.7.1 Kustannusten selvittäminen

Pellisen (2006, 74 - 75) mukaan kustannuslaskennalla tuotetaan tietoa tietyn toiminnan kustannuksista. Kustannukset selvitetään mittaamalla toiminnan kustannukset. Kustannustieto tuotetaan johdon päätöksenteon tueksi. Kustannustiedon sisältöä ei ole säädelty lainsäädännössä. Tärkeintä on, että tuotettu tieto vastaa johdon tarpeita. Luonnollisesti tiedon tuottamisen laatuun vaikuttaa laskentatoimesta vastaavien henkilöiden ammattitaito. Yrityksessä tarvitaan tietoa kaikista toiminnan kustannusrakenteista, jotta liiketoimintaa voidaan suunnitella. Esimerkiksi yrityksen voimavarojen mahdollisimman tehokasta käyttöä kannustetaan vertaamalla toteutuneita ja tavoitteeksi asetettuja kustannuksia toisiinsa. Kustannuslaskennan avulla saadaan päätöksenteolle perusteet, kun voidaan verrata vaihtoehtoisia laskelmia keskenään.

Alholan ja Lauslahden (2005, 12) mukaan kustannuslaskentaa tarvitaan esimerkiksi kannattavuus- ja hinnoittelulaskelmia varten. Kustannuksia voidaan selvittää tuotekohtaisesti, jolloin on kyse tuotekohtaisesta kustannuslaskennasta. Muita tyypillisiä kustannuslaskelmia ovat asiakas- ja projektikohtaiset kustannuslaskelmat. Johtoa kiinnostaa muidenkin, kuin vain palvelujen ja tuotteiden kustannusten selvittäminen. Johdon ja asiantuntijoiden päätöksenteon tukeminen on kustannuslaskennan tärkein tehtävä.

Kustannuslaskenta huomioi vain kustannuspuolen. Päätöksiä tehtäessä on huomioitava kuitenkin myös tuottopuoli, sillä muuten kokonaisuus jää huomioimatta ja kustannuksia vähennetään vain yksipuolisesti. Kustannuslaskennan päätavoite on ollut tuotekustannusten selvittäminen, mitä jonkin tuotteen tai palvelun aikaansaaminen sille maksaa.

Haasteena on usein selvittää, mitkä kustannukset tuotteelle tai palvelulle kohdistetaan. (Alhola & Lauslahti 2005, 24.)

3.7.2 Kalkyyllilaskelmat

Kustannuslaskentaa voidaan tehdä kolmella eri ratkaisumallilla. Ratkaisumalleina ovat minimikalkyyli, keskimääräiskalkyyli ja normaalikalkyyli. Minimikalkyyliissa huomioidaan vain muuttuvat kustannukset, sillä niiden katsotaan aiheutuvan palvelun tai tuotteen aikaansaamisesta. Yleisesti minimikalkyyliä laaditaan lyhyellä tähtäimellä. Esimerkki lyhyen tähtäimen laatimisesta on tarjous, joka muodostaa tarjotulle hinnalle alarajan. (Alhola & Lauslahti 2005, 25 - 26.)

$$\text{minimikalkyyli} = \frac{\text{laskentakauden muuttuvat kustannukset}}{\text{toteutunut tuote- tai palvelumäärä}} \quad (1)$$

Keskimääräiskalkyylin laskennassa tuotteelle tai palvelulle otetaan huomioon kaikki kustannukset, jolloin on kysymys täyskattteisesta laskennasta. Tämä tarkoittaa sitä, että myyntihinta kattaa kaikki kustannukset. (Alhola & Lauslahti 2005, 26.)

$$\text{keskimääräiskalkyyli} = \frac{\text{laskentakauden kaikki kustannukset}}{\text{toteutunut tuote- tai palvelumäärä}} \quad (2)$$

Normaalikalkyyliissa huomioidaan kaikki laskentakauden kustannukset, mutta kiinteät kustannukset suhteutetaan tuote- tai palvelumäärään. Tätä määrää nimitetään normaalitoiminta-asteeksi. Normaalikalkyylin perusajatuksena on, että kiinteät kustannukset ovat välttämättömiä tuotteiden ja palvelujen aikaansaamiseksi, mutta niiden määrä ei vaihtelee toimintasuhteen muuttuessa. (Alhola & Lauslahti 2005, 28.)

$$\text{normaalikalkyyli} = \frac{\text{laskentakauden muuttuvat kustannukset}}{\text{toteutunut tuote- tai palvelumäärä}} + \frac{\text{laskentakauden kiinteät kustannukset}}{\text{normaali tuote- tai palvelumäärä}} \quad (3)$$

Kustannusten hallinnassa käytetään hyväksi kalkyyllilaskelmia. Kalkyyllilaskelmien avulla voidaan selvittää tuotteiden tai palveluiden minimivalmistusarvo, valmistusarvo ja oma-kustannusarvo. (Alhola & Lauslahti 2005, 29.)

3.7.3 Minimivalmistusarvo, valmistusarvo ja omakustannusarvo

Minimivalmistusarvossa lasketaan yhteen tuotteen muuttuvat kustannukset. Laskelmassa muuttuvat kustannukset jaetaan esimerkiksi myytyjen tuotteiden määrällä. Laskelma pohjautuu minimikalkyyliin. Minimivalmistusarvo soveltuu sellaisiin yrityksiin hyvin, jossa muuttuvien kustannusten osuus yrityksen kaikista kustannuksista on merkittävä. (Alhola & Lauslahti 2005, 29 - 30.)

Alholan ja Lauslahden (2005, 30) mukaan valmistusarvosta puhutaan, kun tiedetään tuotteen tai palvelun valmistuksen aiheuttamat kustannukset. Valmistusarvon laskelmassa huomioidaan valmistuksen aiheuttamat kustannukset, jossa minimivalmistusarvon päälle on lisätty kiinteät kustannukset. Kustannuksia määritettäessä ei huomioida muiden toimintojen, esimerkiksi hallinnon aiheuttamia kustannuksia.

Omakustannusarvolla tarkoitetaan puolestaan kustannuslaskelmaa, jossa on huomioitu kaikki kustannukset, jotka ovat aiheutuneet tuotteen tai palvelun aikaansaamisesta. Tähän omakustannusarvolaskelmaan siis kuuluvat muun muassa myynnin ja hallinnon kustannukset. Minimiomakustannusarvosta puhutaan, kun omakustannusarvo on laskettu minimikalkyyllillä ja siihen on sisällytetty vain muuttuvat kustannukset. (Alhola & Lauslahti 2005, 30.)

3.8 Toimintoperusteinen kustannuslaskenta

Toimintolaskennan (Activity Based Costing, ABC) lähtökohtana on kohdistaa kustannukset aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Laskenta perustuu siihen, että eri toiminnot käyttävät resursseja ja tuotteet tai palvelut puolestaan kuluttavat toimintoja. Yrityksen resursseja ovat esimerkiksi sen henkilöstö, toimitilat, koneet ja laitteet. Yrityksen toiminnoista tehdään yritysکوhtainen toimintoanalyysi ja selvitetään eri toiminnot. Toimintoja voivat olla ostot, varastointi, valmistus, myynti ja laskutus. Yrityksen resurssien toiminnoille kohdistamisen jälkeen selvitetään, mitkä yrityksen tuotteet tai palvelut ovat toimintoja käyttäneet ja kuinka paljon ne ovat niitä käyttäneet. (Alhola & Lauslahti 2000, 213.)

Välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan laskentakohteille sekä perinteisessä kustannuslaskennassa että toimintolaskennassa. Laskentojen selkeimmät erot ovat yleis-

kustannusten ja välillisten kustannusten kohdistamisessa. Toimintolaskennassa kustannukset pyritään kohdistamaan suoraan laskentakohteille. Kustannukset voidaan kohdistaa toiminnon käytön tai kulutuksen mukaisesti. Olennaista on valita kustannusten oikea kohdistuskriteeri. Kustannusten kohdistamista on mietittävä huolellisesti. (Alhola & Lauslahti 2000, 214.)

Alholan (1998, 21) mukaan perinteinen kustannuslaskenta on volyymisidonnainen ja resurssien käyttöä mitataan suorassa suhteessa tuotettujen suoritteiden volyymiin. Mitattavia resursseja voivat olla välitön työ, materiaalit, energia sekä koneet että laitteet, joita mitataan kirjanpitopainotteisesti. Esimerkiksi välittömien työkustannusten osuus on kuitenkin nykyään vain pieni osa yrityksen kokonaiskustannuksista. Toisaalta taas yleiskustannusten osuus on kasvanut merkittävästi ja monet organisaation resursseista eivät ole volyymisidonnaisia. Koneiden asetusajat ja laaduntarkkailu käyvät esimerkkinä näistä, jotka eivät ole volyymisidonnaisia resursseja. Tästä on seurauksena, että yrityksen monipuolisessa tuotevalikoimassa suoritteiden todelliset kustannukset vääristyvät, jos yrityksellä ei ole käytössä toimintoperusteista kustannuslaskentaa.

Toimintoperusteisessa kustannuslaskennassa on aluksi tarkasteltava yrityksen toimintoja, koska toiminnot muodostavat perustan laskennalle. Toiseksi on tarkasteltava resurssien kohdistamista toiminnoille ja löydettävä perusteet kohdistamiselle. Yrityksen löytämä kohdistin on ajuri, jonka avulla kustannus kohdistetaan. Kustannusajuria nimitetään yleisesti resurssiajuriksi. Kustannusten kohdistaminen selvitetään kustannusajurien avulla. Niillä tarkoitetaan kustannustekijöitä ja toisaalta ne kertovat, miksi kyseinen toiminto vaatii tiettyä resurssia. Esimerkki resurssiajurista voisi olla ostotoimintoihin kulunut aika. Jos yrityksen maksettujen palkkojen määrä on 20 000 euroa ja ostotoimintoihin kulutettu aika on 20 prosenttia kokonaisajasta, niin ostotoimintojen kustannukset ovat 4 000 euroa palkkojen kokonaiskuluista. Toimintoajuriksi nimitetään toimintoa, jonka avulla kustannukset kohdistetaan laskentakohteille. Toimintoajurina voitaisiin käyttää esimerkiksi ostotilausten lukumäärää. Ostotilausten lukumäärän perusteella toimintoajurin kustannukset määräytyvät eri laskentakohteille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. (Alhola & Lauslahti 2000, 214 - 219.)

Valion Suomen tuotantolaitoksissa korostetaan prosessijohtamista, jolloin tuotantolaitoksissa toimitaan prosessiorganisaation mukaisesti. Neilimon ja Uusi-Rauvan (2005,

149) mukaan yrityksissä, joissa toimitaan prosessijohtamisen mukaisesti, tulisi käyttää toimintoperusteista kustannuslaskentaa. Yrityksien toimintojen kustannukset tulisi saada luotettavasti selville. Järvenpää ym. (2001, 100) puolestaan toteavat, että toimintolaskenta on prosessijohtamisen apuväline. Toimintokohtaisella raportoinnilla taas saadaan selville tarkasti eri prosessien kustannukset. Toimintokohtaisella raportoinnilla voidaan verrata esimerkiksi eri toimintojen tehokkuutta ja kustannuksia keskenään.

4 Tutkimusongelma

Taloudellinen raportointi toimii johdon ohjausvälineenä, jonka avulla voidaan seurata, ohjata ja ennustaa toiminnan kehitystä. Laskentatoimi tuottaa tietoa yrityksen sisäisestä toiminnasta. Tiedon keräämisen ja tuottamisen on oltava järjestelmällistä, jotta se on hyödyksi ja riittävää yrityksen toiminnalle. Tuotettu tieto on saatava päätöksentekijän tietoon eli raportoitava tässä tutkimuksessa tehtaanjohdolle. Tiedonsiirto on tärkeä vaihe informaatiojärjestelmän toiminnassa. Tehtaanjohtajan on ymmärrettävä saatava tieto, että se on hänelle hyödyllistä, väärin ymmärretty informaatio voi olla haitallista. Tieto on siis esitettävä mahdollisimman selkeässä muodossa, jotta vastaanottajan on se helppo omaksua. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 267 - 270.)

Raportit laaditaan sen tarvitsijaa eli tehtaanjohtoa varten. Raporttien sisällön laadinnassa on huomioitava, mitä tietoa tehtaanjohto tarvitsee. Raportin laadinnassa on tärkeää huomioida sen sisältö, luettavuus ja ajoitus. Tärkeää on myös laskentatoimen ja tehtaanjohdon välinen yhteistyö. Toimivan ja riittävän raportointijärjestelmän edellytyksenä on hyvä organisaatio, jossa vastuunjako on suoritettu ja siitä on tiedotettu tarkoituksenmukaisesti. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 277.)

Raporttien tehokkaaseen käyttöön vaikuttaa niiden helppolukuisuus. Raporteissa käytetyn kielen tulee olla ymmärrettävää, jolloin vaikeiden termien käyttöä tulisi välttää. Hyvässä raportissa tulee olla selkeästi otsikoidut sarakkeet ja rivit. Raportista tulee ilmetä ajanjakso tai toimenpide, jota se koskee. Käytetyt mittayksiköt täytyy esittää selkeästi. Lisäksi on mainittava raportin laatija, aika jolloin se on laadittu ja kenelle raportti jaetaan. Kirjallisten raporttien käytössä olisi suotavaa, että ne voitaisiin esitellä suullisesti. Tällöin vastaanottajan huomio voidaan kiinnittää tärkeisiin kohtiin ja selvittää raportin laatimisperusteita. Raportin vastaanottajalla on näin myös mahdollisuus

saada halutessaan lisäselvityksiä raportin sisällöstä. Raporttien laatiminen tulisi tapahtua nopeasti raporttikauden päätyttyä. Kustannuslaskentaan liittyvät raportit laaditaan säännöllisin aikavälein ja samanlaisessa muodossa. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 278 - 280.)

Valion taloushallinto laatii esimerkiksi sekä kuukausikohtaisen että vuosittaisen budjettieroanalyysin. Tuotantolaitosten tehtaanjohtajat käyttävät kyseistä analyysiä työvälineenä. Analyysin avulla seurataan tehtaan toiminnan erilaisia talouden tunnuslukuja, joita on kolme kappaletta. Analyysin avulla saadaan selville tehtaan ensimmäinen tunnusluku eli myyntikate. Myyntikate lasketaan siten, että tehtaan sisäisestä myynnistä ja muista tuotoista on vähennetty tehtaan muuttuvat kustannukset. Raportissa kulut ovat eritelty kululajeittain, ja toteutuneita kustannuksia verrataan budjetoituihin lukuihin. Raportissa esitetään indeksillä mitattuna sekä erot kuluvan vuoden budjettiin että edellisen vuoden toteumaan nähden. Toisena tunnuslukuna tehtaan toiminnan mittamisessa toimii käyttökate, jossa kiinteät kulut esimerkiksi henkilöstökulut ja vuokratulot esitetään samalla tavalla kuin myyntikatteeseen vaikuttavat kulut. Kolmas tunnusluku on tulos, joka saadaan, kun käyttökatteesta on vähennetty tehtaan investoinneista johtuneet poistot sekä muut korot.

Valion tehtaiden talousyhdyshenkilöt tekevät raportissa esitetyistä luvuista osittaisia johtopäätöksiä, jolloin johtopäätökset monesti keskittyvät merkittäviin rahamääräisiin poikkeamiin. Budjettieroanalyysi tehdään Excel-taulukkoon, jossa esitystapa on numeraalinen.

Tutkimusongelmani on selvittää kustannuslaskennan raportoinnin riittävyyttä tehtaan johdolle. Etsin vastauksia tutkimusongelmaan seuraavien kysymysten avulla:

- Missä määrin raportointia voidaan kehittää, jotta tehtaanjohto saisi oleellista tietoa oikeaan aikaan?
- Ovatko nykyiset käytössä olevat raporttipohjat riittäviä oleellisen tiedon siirtämiseksi?
- Tarvitaanko lisäkoulutusta raportoinnissa?

Tarkoituksenani on saada selville kehitysehdotuksia, joilla voidaan Valion liiketoiminta-alueiden tuotannon talouden laskennan raportointia kehittää. Tavoitteenani on saada tietoon, onko raporttien käyttöön liittyviä koulutustarpeita tehtaanjohtajien näkökulmasta. Lisäksi opinnäytetyöni tavoitteena on selvittää, miten taloushallinnon raportointia voitaisiin tehostaa.

5 Tutkimuksen suorittaminen

5.1 Tutkimuksen kohderyhmä

Tutkimukseni on kokonaistutkimus, johon osallistuivat Valio Oy:n Suomessa toimivien tuotantolaitosten tehtaanjohtajat. Valio Oy:llä on yhteensä 15 tuotantolaitosta ympäri Suomen. Tutkimuksen perusjoukkona toimi Valio Oy:n tehtaanjohtajat, joille kysely jaettiin. Kyselyistä palautui takaisin 12 kappaletta. Lopulliseksi vastausprosentiksi muodostui 80 prosenttia.

Tutkimusta suorittaessani ilmeni, että yhdellä tehtaanjohtajalla olikin kaksi tuotantolaitosta vastuullaan. Näin ollen yksi lähettämistäni kyselylomakkeista jäi ehkä ylimääräiseksi, koska kyselyn ajankohtana tehtaanjohtajan tehtävässä toimi ainoastaan 14 tehtaanjohtajaa. Näin ollen kyselyn vastausprosentti olisi kenties 86 prosenttia.

5.2 Tutkimuksen suorittamistapa

Opinnäytetyöni on kvantitatiivinen tutkimus. Aineiston keräsin kyselykaavakkeiden avulla. Käytännössä lähetin kyselykaavakkeet Valion sisäisen postin kautta tuotantolaitosten tehtaanjohtajille. Katsoin saavani objektiivisempaa aineistoa kyselylomakkeen avulla kuin haastattelun avulla. Näin sen vuoksi, koska tunnen muutamia tehtaanjohtajia henkilökohtaisesti työkokemukseni kautta. Nimettömänä suoritettu kysely mahdollisti rehellisen vastaamisen myös minulle jo tuttujen tehtaanjohtajien osalta. Tavoitteenani oli kartoittaa tehtaanjohtajien mielipiteitä kustannuslaskennan raporttien riittävyydestä ja niiden hyödyllisyydestä tuotannon toiminnan kannalta.

Kyselyiden palautus tapahtui nimettöminä, suljetuissa kirjekuorissa suoraan minulle Valion sisäisen postin kautta. Olin laittanut kyselyn mukaan sekä saatekirjeen tutkimuksen sisällöstä että vastausten palautuskuoren, jossa oli minun osoitteeni valmiina. Luvan kyselyjen lähettämiseen ja suorittamiseen hain Valion liiketoiminta-alueiden tuotannon taloudelta.

Tutkimuksessani päädyin siis keräämään tietoa kyselykaavakkeiden avulla, jotta saisin kokonaiskuvan raporttien toimivuudesta. Lisäksi halusin haastatella muutamaa tehtaantohtajaa strukturoidun haastattelulomakkeen avulla. Näin pystyin saamaan kuvailevampaa ja monipuolisempaa aineistoa tehtaantohtajien mielipiteistä, jotka liittyivät raportointiin. Haastatteluun valitsin kolme tehtaantohtajaa yhdessä opinnäytetyöni ohjaajan kanssa. Halusimme valita haastateltaviksi sellaiset tehtaantohtajat, jotka vastaavat eri tuotantosuunnista. Haastattelut tein Riihimäen, Turengin ja Vantaan tuotantolaitoksissa, joissa yhdessä tehtaassa ei ole taloushallinnon tukea fyysisesti läsnä.

Luvan haastatteluihin kysyin puhelimitse jokaiselta edellä mainittujen tuotantolaitosten tehtaantohtajalta. Samoin puhelimitse sovimme haastattelun ajankohdan, joka sopi heidän aikatauluihinsa. Lisäksi lähetin etukäteen sähköpostitse strukturoidun haastattelulomakkeen, jotta tehtaantohtajat saivat halutessaan tutustua kysymyksiin jo etukäteen. Haastattelun yhteydessä kirjasin saamani vastaukset strukturoituun kyselylomakkeeseen.

5.3 Tutkimuksessa käytettävät mittarit

Työni toteutin kvantitatiivisena tutkimuksena, joissa tiedot kerättiin laatimani kyselylomakkeiden avulla. Vilkan (2007, 14) mukaan kvantitatiivisessa tutkimusmenetelmässä tuloksia tarkastellaan numeerisesti. Tutkittavia asioita käsitellään siis numeroiden avulla. Kvantitatiivinen menetelmä vastaa tutkimuksessa kysymyksiin esimerkiksi missä määrin, kuinka paljon ja miten usein. Laadullisen aineiston tutkija ryhmittelee numeeriseen muotoon.

Kyselyssä käytin sekamuotoisia kysymyksiä sekä neljäportaista Likert-asteikkoa 1 - 4. Heikkilän (2002, 53 - 54) mukaan Likertin asteikkoa käytetään mielipideväittämissä, jolloin toisena ääripäänä on useimmiten täysin samaa mieltä ja toisena ääripäänä täy-

sin eri mieltä. Tällöin vastaajan tulee valita asteikolta parhaiten omaa käsitystään vastaava vaihtoehto.

Tutkimuksessani asteikolliset arvot 1 - 4 vastaavat käsitteitä 1 = täysin eri mieltä, 2 = jokseenkin eri mieltä, 3 = jokseenkin samaa mieltä ja 4 = täysin samaa mieltä. Halusin jättää asteikolta pois "en osaa sanoa" arvon, koska uskoin, että tehtaanjohtajat osavat vastata työhönsä liittyviin kysymyksiin.

Koska tutkimusongelma ja -kysymykset ovat tarkkaan rajattuja ja täsmällisiä, halusin strukturoidun haastattelulomakkeen avulla vielä syventää ja tarkentaa kyselylomakkeella saamiani vastauksia. Asiaongelma ei ole tutkimuksessani laaja, joten lomakkeella haastattelu soveltuu menetelmänä parhaiten tutkimuksessani. Määrällisessä tutkimuksessa haastattelu toteutetaan usein lomakkeen avulla, jolloin tutkija kysyy kysymykset tutkittavalta ja kirjaa ne lomakkeeseen vastaajan sijasta. (Veal 1997, 145 - 160; Vilkkä 2005, 75, teoksessa Vilkkä 2007, 29.)

Seuraavassa taulukossa olen miettinyt, millä tavoin saan vastauksia tutkimusongelmaan. Olen jaotellut kyselylomakkeen kysymykset tutkimusongelman alakysymysten mukaisesti.

Taulukko 1. Kyselylomakkeen kysymykset tutkimusongelman selvittämiseksi.

Tutkimusongelma	Kyselylomakkeen kysymykset
Missä määrin raportointia voidaan kehittää, jotta tehtaanjohto saisi oleellista tietoa oikeaan aikaan?	Kysymysnumerot 8, 11, 13 - 14, 16 ja 18 - 20.
Ovatko nykyiset käytössä olevat raporttipohjat riittäviä oleellisen tiedon siirtämiseksi?	Kysymysnumerot 5 - 6, 9 ja 15.
Tarvitaanko lisäkoulutusta raportoinnissa?	Kysymysnumerot 7, 10, 12 ja 17.
Taustatiedot	Kysymysnumerot 1 - 4.

Taulukko 1 osoittaa, millä kyselylomakkeen kysymyksellä etsitään vastauksia mihinkin tutkimuskysymykseen.

Vastaajan taustatietoihin liittyvät kysymykset 1 - 4. Vastaajilta kysyttiin heidän ikää, työkokemusta Valiolla, työkokemusta tehtaanjohtajana ja heidän koulutustaan. Missä määrin raportointia voidaan kehittää, jotta tehtaanjohto saisi oleellista tietoa oikeaan aikaan, selvitettiin kyselylomakkeen kysymyksillä 8, 11, 13 - 14, 16 ja 18 - 20. Nykyisten raporttipohjien riittävyttä oleellisen tiedon siirtämiseksi selvitettiin kysymyksillä 5 - 6, 9 ja 15. Raporttien käyttöön liittyvään lisäkoulutustarpeeseen haettiin vastausta kysymyksillä 7, 10, 12 ja 17. Kyselylomakkeen lopussa oli kolme avointa kysymystä, joiden avulla hain lähinnä kehitysehdotuksia raportoinnin toimivuuteen ja taloushallinnon henkilöiden ja tehtaanjohtajien väliseen yhteistyöhön. Kysymykset olivat lähinnä tilannetta kartoittavia, strukturoituja kysymyksiä, joilla halusin saada selville käytössä olevien raporttien toimivuutta ja hyödyllisyyttä.

5.4 Aineiston analyysi

Lomakkeiden palauttamisen jälkeen tarkistin ja numeroin aineiston. Syötin aineiston Excel-taulukkolaskentaohjelmaan, jonka avulla käsittelin määrällistä tutkimusaineistoa. Kyselylomakkeen avoimien kysymysten vastaukset analysoin laadullisen tutkimuksen keinoin. Vastaukset jakaantuivat kolmeen osaan, kokemuksiin raporttien sisällöstä ja toimivuudesta, yhteistyön merkityksestä ja koulutustarpeista.

Tilastollisessa käsittelyssä laskin aineiston prosenttilukuja ja keskiarvoja. Mitta-asteikkona käytin järjestys- eli ordinaaliasteikkoa. Mielipidemuuttujat ovat järjestysasteikon taseisia muuttujia. (Vilkka 2007, 49.)

Aineiston pienen koon takia en ole suorittanut ristiintaulukointeja. Havaintojen lukumäärä olisi jäänyt turhan pieneksi. Tuloksia on esitetty kokonaistasolla, jolloin olen käyttänyt lähinnä absoluuttisia lukumääriä. Tuloksista olen tehnyt erilaisia graafisia taulukoita ja kuvioita.

5.5 Tutkimuksen aikataulu

Tutkimussuunnitelman hyväksymisen jälkeen aloin suunnitella kyselylomaketta tutkimuksen suorittamiseksi. Kyselyt postitin tehtaanjohtajille toukokuun lopulla 2011. Kyse-

lyiden palautus tapahtui minulle 15.6.2011 mennessä. Ajankohta kyselyn suorittamiseksi oli ideaalinen, koska yleinen kesälomakausi käynnistyy monesti juhannuksesta alkaen.

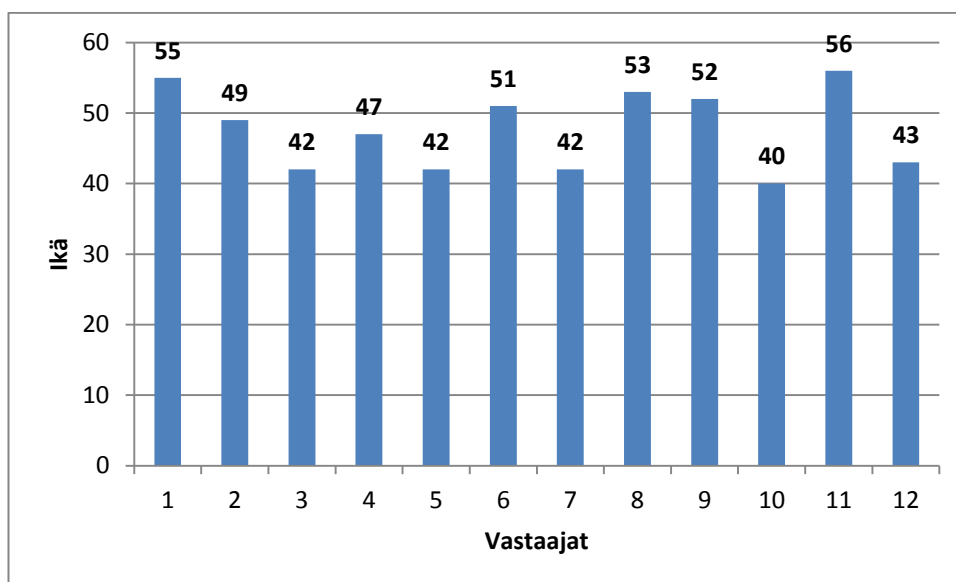
Tulokset purin heinäkuun 2011 aikana, jonka jälkeen analysoin vastaukset. Kyselylomakkeen tulosten tarkastelun jälkeen toteutin vielä strukturoidun haastattelun kolmelle eri tehtaanjohtajalle elokuun alkupuolella 2011. Tulosten analysoinnin jälkeen tein johtopäätökset kyselyn ja haastattelun tuloksista.

6 Tulokset ja niiden tarkastelu

Kyselylomakkeita postitin yhteensä 15 kappaleita, joista palautui 12. Vastauksia en joutunut hylkäämään yhtään puutteellisten vastausten vuoksi. Lopulliseksi vastausprosentiksi muodostui 80 prosenttia.

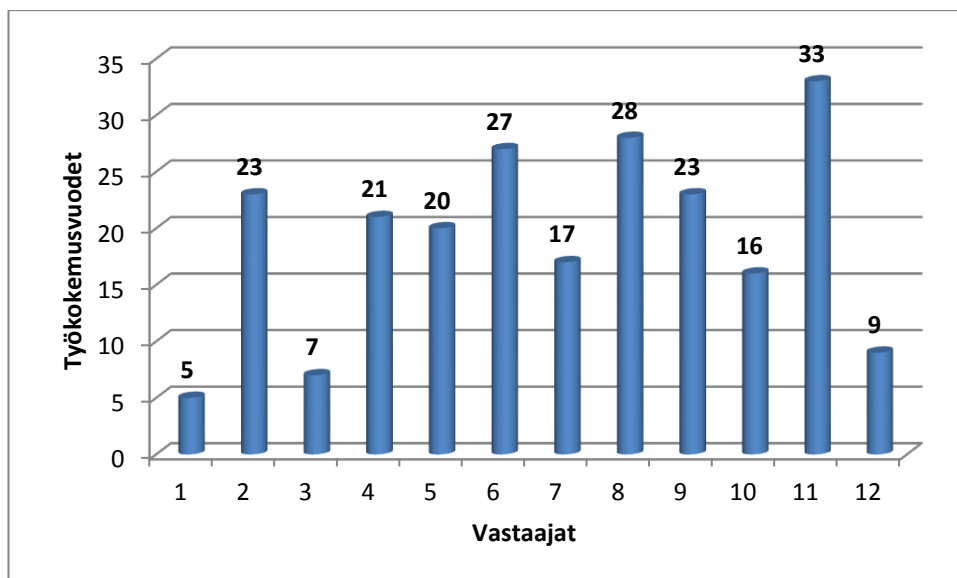
6.1 Vastaajien taustatiedot

Kyselyyn vastasivat Valio Oy Suomen tehtaanjohtajat.



Kuvio 3. Vastaajien ikäjakauma (N=12).

Kuviosta 3 nähdään, että vastaajista on noin 58 prosenttia yli 45-vuotiaita. Alle 45-vuotiaiden osuus vastaajista on alle puolet. Vastaajien ikäjakauma on 40 - 59 vuoden välillä. Vastaajien keski-ikä on noin 48 vuotta.



Kuvio 4. Työkokemus Valiolla.

Kuviosta 4 ilmenee, että vastaajista 75 prosentilla on yli 15 vuoden työkokemus Valiolla. Vain kolmella kyselyyn vastanneista on työkokemusta alle yhdeksän vuotta. Tästä voidaan päätellä, että kaikilla henkilöillä on suhteellisen pitkä työkokemus Valion palveluksessa. Vastaajien keskimääräinen työkokemus Valion palveluksessa on noin 19 vuotta.

Taulukko 2. Työkokemusvuodet tehtaanjohtajana Valiolla.

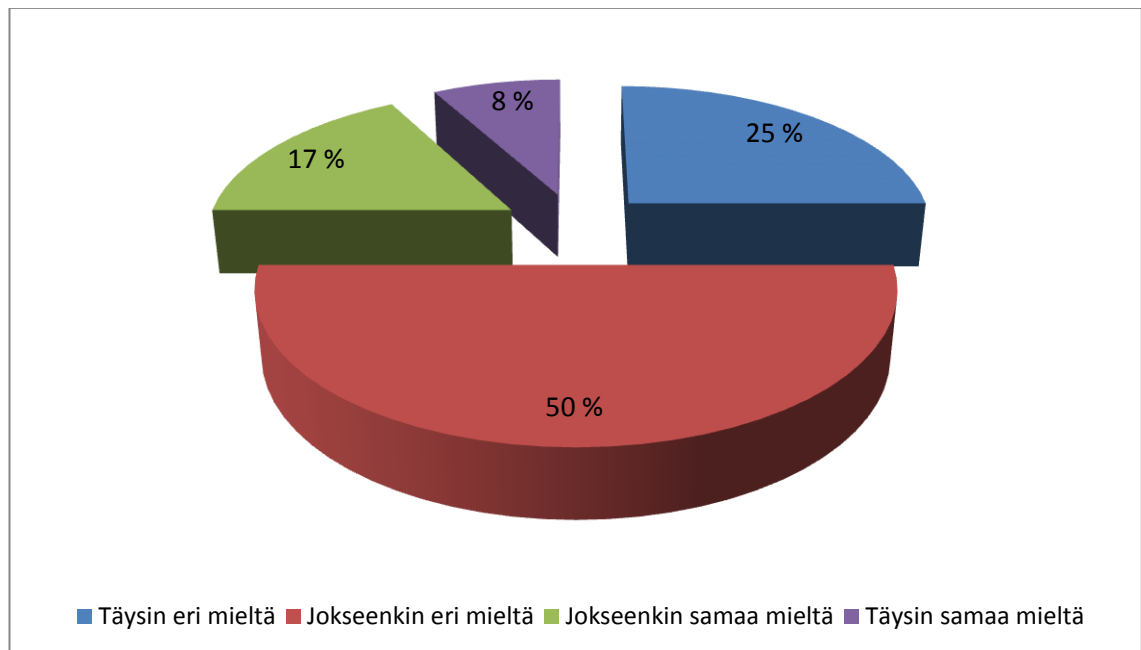
	Frekvenssi	Prosentti/vastanneet
1 - 4	6	50,0
5 - 10	3	25,0
yli 10	3	25,0
Yhteensä	12	100,0

Taulukosta 2 nähdään, että 50 prosentilla vastaajista on työkokemusta tehtaanjohtajan tehtävistä maksimissaan neljä vuotta. Vastaajista 25 prosenttia on työskennellyt tehtaanjohtajan tehtävissä yli viisi vuotta, ja yli kymmenen vuoden työkokemus on 25 prosentilla vastaajista. Puolella vastaajista on melko lyhyt työkokemus tehtaanjohtajan tehtävistä, mutta heillä voi olla uusia näkemyksiä ja näkökantoja toimen hoitamiseksi. Toisaalta pitkän työkokemuksen omaavilla henkilöillä on taas vahvuutena vankka kokemus tehtaanjohtajan tehtävien hoidosta.

Koulutus pohja jakaantui tasaisesti kahteen osaan. Vastaajat olivat suorittaneet joko opistotasaisen tutkinnon tai korkeakoulu- tai yliopistotutkinnon.

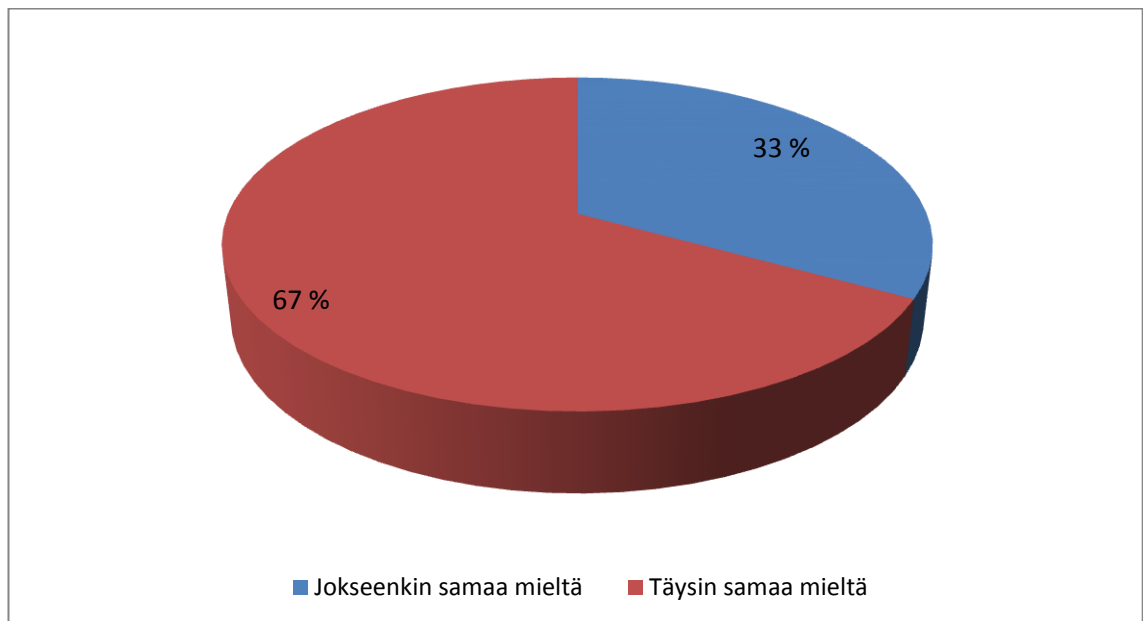
6.2 Raporttien hyödyntäminen työvälineenä

Raporttien hyödyntämistä työvälineenä kysyttiin lomakkeen kysymyksessä kuusi.



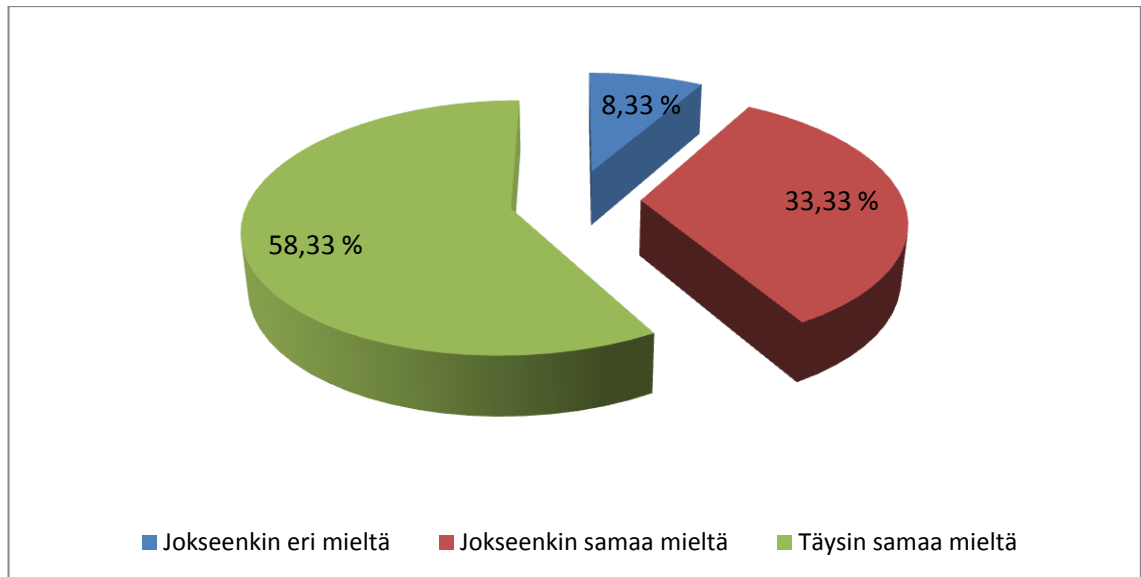
Kuvio 5. Taloushallinnon raporteissa on tarpeetonta tietoa työni kannalta.

Kuvio 5 osoittaa, että 75 prosenttia vastaajista oli jokseenkin tai täysin eri mieltä, että taloushallinnon raporteissa on tarpeetonta tietoa heidän työnsä kannalta. Näin ollen enemmistö koki saavansa raporttien avulla tarpeellista ja oleellista tietoa työhönsä liittyen. Vastaajista 25 prosenttia (kolme vastaajaa) oli sitä mieltä, että raporteissa on tarpeetonta tietoa. Tutkimuksessani ei kuitenkaan tullut ilmi, mitkä raporttien tiedot koettiin tarpeettomiksi. Jyrkkiön ja Riistaman (2004, 266 - 267) mukaan johdon eri tasoilla on erilaisia tiedontarpeita raporttien sisällöille. Esimerkiksi tehtaanjohtajien tehtävät sisältävät lähinnä toimintojen johdon ja osastojen johdon tiedontarpeita. Tehtaanjohtajien saamiin raporteihin sisältyy monesti ylimmänkin johtoportaahan raporteja. Koska raporttien sisältö koostuu usein moninaisista numeerisista esityksistä, se varmasti osaltaan vaikuttaa siihen, että jotkut raporttien tiedot voidaan kokea tarpeettomiksi.



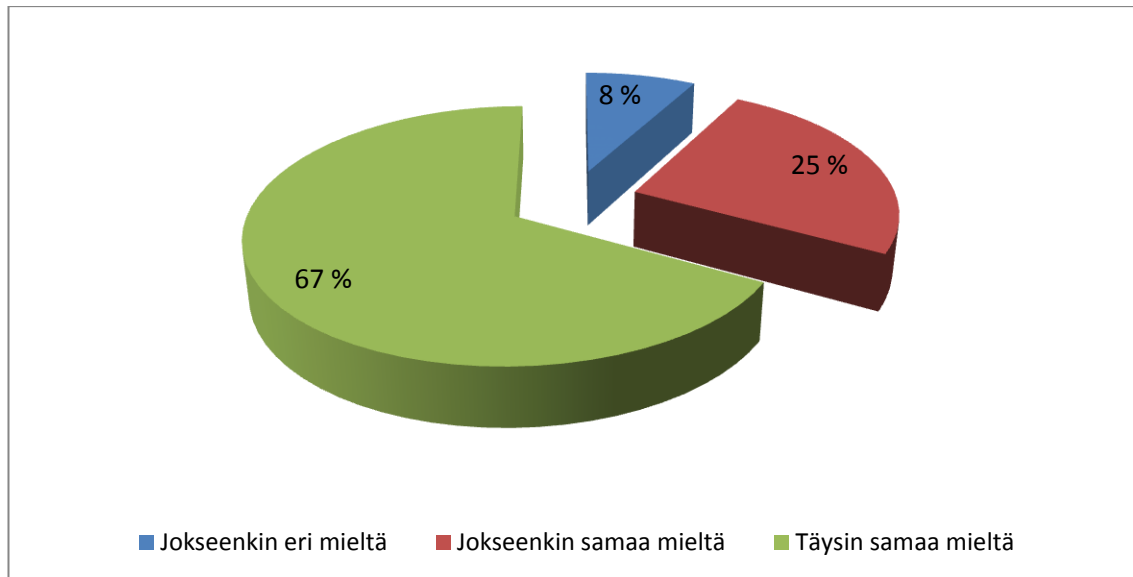
Kuvio 6. Taloushallinnon henkilöt ovat tavoitettavissa, jos raporteista on lisäkysyttävää.

Kuviosta 6 ilmenee, että kaksi kolmasosaa vastaajista oli täysin samaa mieltä, että taloushallinnon henkilöt ovat tavoitettavissa. Kolmasosa vastaajista oli jokseenkin samaa mieltä ja kukaan vastaajista ei ollut eri mieltä tästä kysymyksestä. Tältä osin voi siis todeta, että taloushallinnon henkilöt ovat tavoitettavissa tarpeen mukaan, jos raporttien sisällöstä on lisäkysyttävää. Tavoitettavuus tehtaanjohtajien ja taloushallinnon henkilöiden välillä näyttää siis käytännössä sujuvan.



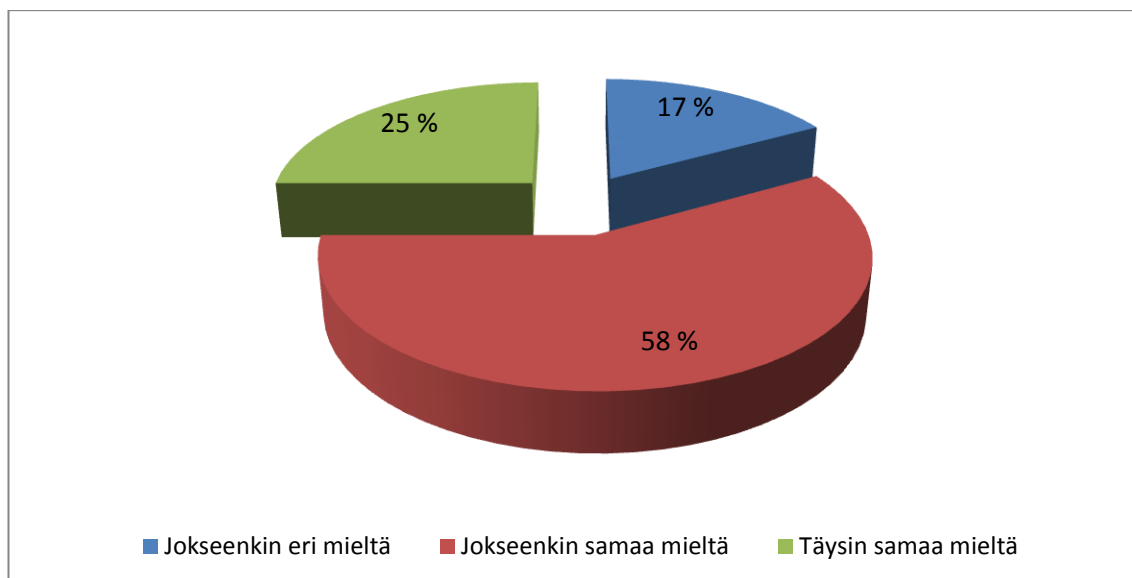
Kuvio 7. Raportit valmistuvat riittävän ajoissa.

Kuvio 7 osoittaa, että yli puolet vastaajista on täysin samaa mieltä, että raportit valmistuvat ajoissa. Jokseenkin samaa mieltä on kolmannes vastaajista. Vain yksi vastaajista (8,33 prosenttia) on jokseenkin eri mieltä. Tuloksista ilmenee, että suurimmassa osassa tehtaita raporttien koetaan valmistuvan riittävän ajoissa. Jotta raporteista saataisiin maksimaalinen hyöty toiminnan suunnitteluun, tulisi kaikki raportit saada riittävän ajoissa tehtaanjohdolle. Syitä raporttien myöhästymiseen voi olla monia, esimerkiksi henkilökunnan sairauspoissaolot, mutta raporttien tulisi valmistua ajoissa kaikissa tapauksissa. Hyvä olisi, jos useammalla ihmisellä olisi ammattitaitoa ja osaamista laatia raportteja. Näin ollen esimerkiksi sairauspoissaoloilla ei olisi vaikutusta raporttien myöhästymiseen. Granlund ja Malmi (2003, 15 - 16) toteavat, että taloushallinnon on tuotettava informaatiota täsmällisesti, koska taloushallinnon tuottamalta tiedolta edellytetään oikea-aikaisuutta, jotta raporteista saatu tieto voi toimia johtamisen apuna.



Kuvio 8. Raportteja laativien henkilöiden osaaminen ja ammattitaito on riittävää.

Kuviosta 8 nähdään, että vastaajista yli 90 prosenttia on täysin tai jokseenkin samaa mieltä raportteja laativien henkilöiden riittävästä osaamisesta ja ammattitaidosta. Vain yksi vastaaja oli jokseenkin eri mieltä. Näin ollen voidaan tulkita, että vastaajat ovat pääsääntöisesti tyytyväisiä raportteja laativien henkilöiden osaamiseen ja ammattitaitoon. Tärkeää olisi, että kaikilla raportteja laativilla henkilöillä olisi mahdollisuus täydentää ammattitaitoaan, jotta osaaminen on riittävää tehokkaan toiminnan mahdollistamiseksi. Granlundin ja Malmin (2003, 14) mukaan taloushallinnon henkilöstön toimenkuvat ovat laajentuneet ja tehtävät ovat muuttuneet analyyttisemmiksi kuin ennen. Henkilöstö toimii nykyään monesti johtotiimin jäsenenä ja heidän tehtävänään on toimia innovatiivisesti. Taloushallinnon pyrkimyksenä on saada aikaan tarkempaa informaatiota, jotta johto voisi toimia mahdollisimman tehokkaasti. Henkilöstöltä edellytetään moninaisia taitoja, kuten esimerkiksi monipuolista liiketoiminnan ymmärtämistä ja hyviä viestintätaitoja.



Kuvio 9. Raportit ovat selkeitä lukea.

Kuviosta 9 ilmenee, että vastaajista 58 on prosenttia jokseenkin samaa mieltä raporttien selkeälukuisuudesta. Täysin samaa mieltä oli vain 25 prosenttia vastaajista ja jopa 17 prosenttia oli jokseenkin eri mieltä. Kukaan vastaajista ei siis ilmoittanut olevansa täysin samaa mieltä siitä, että raportit ovat selkeitä lukea. Tästä syystä voidaankin todeta, että raporttien ulkoasua ja selkeyttä tulisi parantaa. Jyrkkiön ja Riistaman (2004, 278 - 279) mielestä raportoitavasta asiasta tulisi ilmetä keskeisimmät tiedot. Esimerkiksi poikkeamien pitäisi erottua selkeästi muusta aineistosta. Numerotietojen ohella voisi käyttää graafisia esityksiä, joiden avulla voidaan paremmin havainnollistaa aineistoa.

Määrällisen haastattelututkimuksen yhteydessä selvisi muutamia selkeitä kehitysehdotuksia raporttien ulkoasulle. Esimerkiksi raporttien selkeyttä lisäisi värien ja erilaisten kuvioiden käyttäminen. Lisäksi pelkkien numerosarjojen käyttöä tulisi vähentää. Selkeä otsikointi parantaisi raportin ulkoasua ja lisäisi luettavuutta. Raporteissa voisi käyttää enemmän graafisia kuvioita havainnollistamaan raportin sanomaa varsinkin, kun taulukot sisältävät monesti pelkkiä numerosarjoja. Mielestäni edellä mainituilla kehitysehdotuksilla raporttien luettavuus paranisi oleellisesti. On kuitenkin muistettava, että molempia sekä graafista että numeerista esitystapaa tarvitaan. Varsinkin numeerista esitystapaa tarvitaan silloin, kun halutaan saada tietoon tarkkoja numeroarvoja.

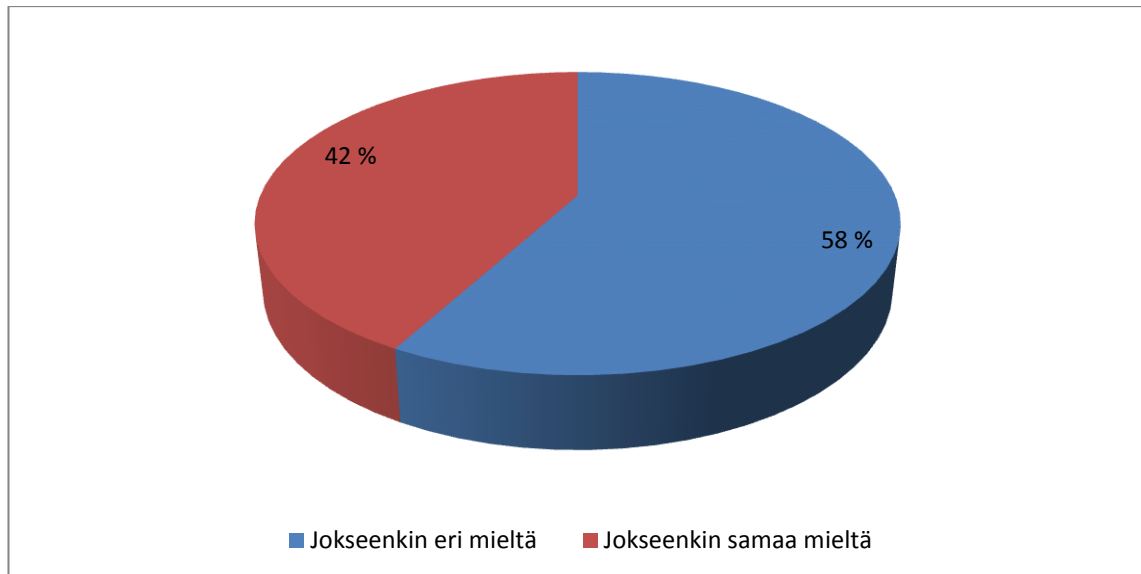
Kyselyssä selvitin tehtaanjohtajien mielipidettä myös siitä, onko raporttien tulkitseminen helppoa. Enemmistö (83 prosenttia) vastaajista koki raporttien tulkitsemisen hel-

poksi. Kaksi vastaajista (17 prosenttia) oli jokseenkin eri mieltä raporttien tulkitsemisen helppoudesta. Uskon, että raporttien tulkitseminen helpottuisi, kun raporttien selkeyttä kehitettäisiin esimerkiksi väreillä ja kuvioilla. Nykyään erilaisten graafisten kuvioiden esittäminen on suosittua, koska niitä on helppoa luoda kehittyneen tekniikan ansiosta. Visuaalinen havainnollistaminen on tehokas tapa antaa yleiskuva tuloksista ja tilanteesta.

Monissa yrityksissä on käytössä tulokortti, joka tarkastelee yrityksen taloutta kokonaisvaltaisesti. Valiolla tulokorttia nimitetään kompassiksi, kuten edellä olen jo maininnut. Tulokortin eli kompassin tehtävänä on ohjata toimintaa ja johtamista. Tulokset esitetään graafisesti, jolloin lukuja on helpompi tulkita. Määrällisen haastattelututkimuksen mukaan ilmeni, että tulokortilla on keskeinen rooli Valion johdon raportoinnissa. Visuaalisuus ja saman mallin käyttäminen kaikkien näkökulmien mittaamisessa koettiin hyvänä. Kaikkia neljää eri näkökulmaa pidettiin tärkeänä. Haastattelussa eräs vastaajista totesi: ”kaikki yhtä tärkeitä, koska eri näkökulmat täydentävät toisiaan. Mitään ei voi jättää pois, muuten toisen näkökulman osio voi kärsiä toisen kustannuksella”.

Sen sijaan kehitettävää olisi kompassijärjestelmän käyttöön liittyvässä tuen saannissa, varsinkin jos järjestelmän tuottama grafiikka tuntuu epäluotettavalta. Lisäksi toivottiin, että lukujen siirto järjestelmään voisi tapahtua automaattisesti. Näin virheet voitaisiin minimoida, kun tunnuslukuja ei enää tarvitsisi syöttää manuaalisesti järjestelmään.

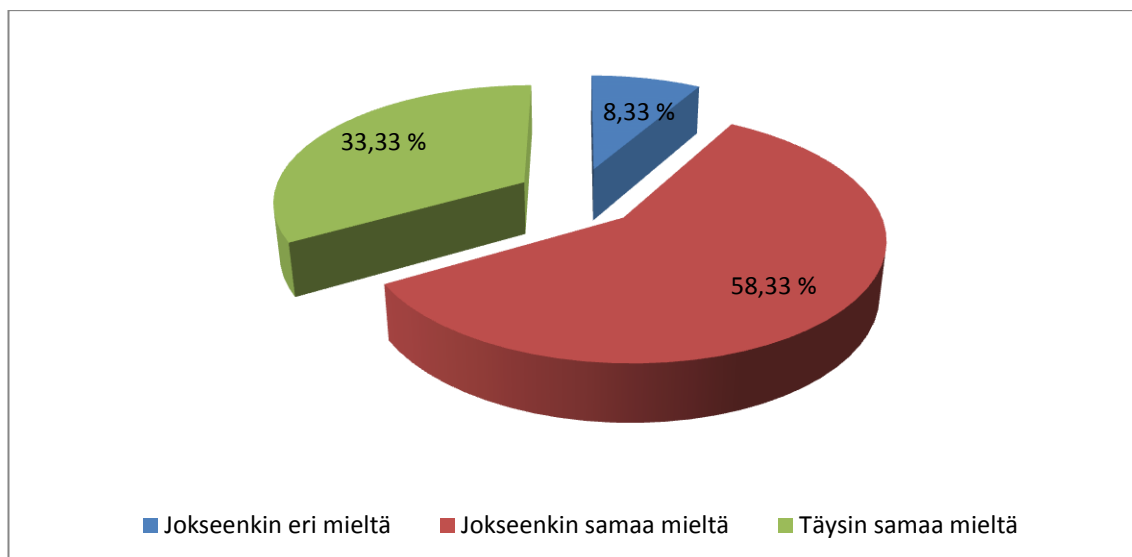
Kyselyssä tiedustelin raporttien tulkitsemiseen lisäkoulutustarvetta. Vastaajista kolme neljäsosaa koki, että heillä ei olisi lisäkoulutustarvetta. Loput vastaajista eli yksi neljäsosa olisi halunnut lisäkoulutusta raporttien tulkitsemista varten. Tästä voidaan päätellä, että lisäkoulutusta tulisi järjestää, koska osa vastaajista kokee sen tarpeelliseksi oman työnsä kannalta.



Kuvio 10. Raportteja analysoidaan riittävästi.

Kuviosta 10 nähdään, että vastaajista 58 prosenttia oli jokseenkin samaa mieltä. Vastaajista 48 prosenttia oli jokseenkin eri mieltä. Yksikään vastaajista ei ollut täysin samaa tai eri mieltä. Tästä voidaan päätellä, että raportteja tulisi analysoida enemmän ja tarkemmin. Neilimon ja Uusi-Rauvan mukaan (2005, 14 - 15) talouden ohjaus sisältää esimerkiksi raporttien tuottamista, kustannuslaskennan laatimista ja budjettiohjausta. Talousjohdon tulee avustaa muuta johtoa tuottamalla tietoa ja analysoimalla eri toimintojen taloudellisia vaikutuksia.

Tutkimuksessani selvitin raporteissa esitettyjen johtopäätösten perustelujen riittävyyttä. Puolet vastaajista oli jokseenkin samaa mieltä, kun taas toinen puoli vastaajista oli jokseenkin eri mieltä johtopäätösten perustelujen riittävyydestä. Tältä osin voinkin todeta, että perusteluja tulisi selkeästi lisätä. Neilimon & Uusi-Rauvan (2005, 300) mukaan tehokas ja hyvä johtaminen on vaikuttamista, positiivisiin tuloksiin pyrkimistä ja avointa vuorovaikutusta ihmisten kanssa. Kun taloushallinnon ja tehtaanjohdon välinen yhteistyö on avointa ja vuorovaikutus toimivaa, on helpompi kyseenalaistaa johtopäätöksiä ja saada niihin perusteluja.

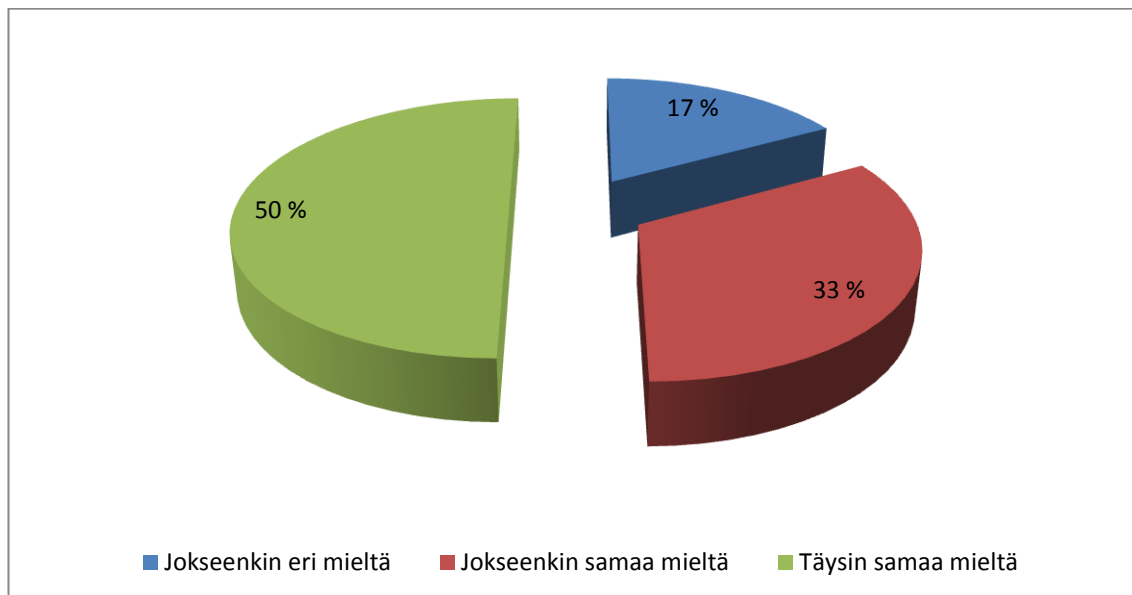


Kuvio 11. Raportit ohjaavat tehtaanjohtajan päätöksentekoa.

Kuviosta 11 ilmenee, että vastaajista noin 92 prosenttia oli täysin tai jokseenkin samaa mieltä, että raportit ohjaavat päätöksentekoa. Yksi vastaajista (8,33 prosenttia) oli jokseenkin eri mieltä. Näin ollen raporttien merkitys koetaan tärkeäksi päätöksiä tehdessä. Jyrkkiön ja Riistamon (2004, 267) mukaan operatiivinen johto tarvitsee laskentatoimelta toiminnan taloutta koskevia raportteja. Johto tekee päätöksiä ja ohjaa toimintaa laskentatoimen tuottaman tiedon perusteella. Alhola ja Lauslahti (2005, 173) puolestaan toteavat, että raportoinnin tehtävänä on kertoa, miten yrityksessä on mennyt, miksi on mennyt näin ja mihin olemme tulevaisuudessa menossa. Ulkoisten ja sisäisten tekijöiden avulla analysoidaan yrityksen toimintaa historiatiedoista ja nykytilanteesta. Lisäksi raportoinnin tehtävänä on ennakoida yrityksen tulevaisuutta ja tukea näin tehtaanjohtajan päätöksentekoa.

Kysyin tutkimuksessa mielipidettä, tarkentaako Atlas-laskentajärjestelmän käyttöönotto kustannuslaskennan raportointia. Vastaajista 92 prosenttia oli täysin tai jokseenkin samaa mieltä, että Atlas-laskentajärjestelmä tarkentaa kustannuslaskentaa. Yksi vastaajista oli jokseenkin eri mieltä kyseisestä asiasta. Tulosten perusteella Atlas-laskentajärjestelmä nähdään positiivisena kustannuslaskennan menetelmänä. Toivottavaa olisi, että edellä mainittu laskentajärjestelmä saadaan mahdollisimman nopeasti tehokkaaseen käyttöön. Koulutusmateriaalin (2011) mukaan laskennan joustavalla raportoinnilla mahdollistetaan tuotenumero- ja asiakaskohtaisempi seuranta. Tulosten nopea raportointi helpottuu standardilaskennan avulla. Myös toimintojen kustannukset

saadaan kohdistettua tarkemmin, koska laskennassa on toimintojen kustannukset jaettu toimintoperusteisille kustannusaltaille. Näin ollen organisaation eri kustannukset voidaan analysoida tarkemmin toiminnoittain.



Kuvio 12. Atlas-laskentajärjestelmän raportoinnista olisi hyvä saada lisäkoulutusta.

Kuviosta 12 nähdään, että vastaajista 83 prosenttia oli täysin tai jokseenkin samaa mieltä Atlas-laskentajärjestelmän lisäkoulutuksen tarpeesta. Kaksi vastaajaa (17 prosenttia) olivat jokseenkin eri mieltä. Puolet vastaajista piti lisäkoulutuksen tarvetta merkittävänä. On tietysti selvää, että uuden laskentajärjestelmän käyttöönottoaminen vaatii perehdytystä käyttäjille. Lisäkoulutuksen avulla uuden laskentajärjestelmän käyttöönottoaminen olisi tehokkaampaa. Uuden järjestelmän omaksuminen ja käyttöönottoaminen antaa järjestelmän käyttäjille mahdollisuuden ammattitaidon kasvattamiseen. Kun käyttäjät saavat tarkkaa ja perusteltua tietoa järjestelmästä ja sen hyödyistä, heidän on helpompi luottaa ja omaksua uuden järjestelmän käyttöönottamiseksi. Lisäkoulutuksen avulla kustannustietoisuus lisääntyy ja tehostuu. Jyrkkiö ja Riistama (2004, 261 - 262) toteavatkin, että tasapainotetun mittariston oppimisenäkökulman tavoitteissa tulee ottaa huomioon koulutuksen tarjoaminen, jotta henkilökunta ja tietojärjestelmä voisivat palvella parhaalla mahdollisella tavalla yrityksen strategisia tavoitteita.

Lisäkoulutuksen tarve tuli esiin avoimissa vastauksissa. Lisäkoulutusta olisi hyvä järjestää koko henkilöstölle, jotta yrityksen talouteen liittyvät uudet termit, esimerkiksi

maitotuotto- ja maitokatelaskenta olisivat kaikilla selviä. Vastauksissa erityisesti toivottiin huomioitavan seuraavia asioita:

”taloushallinnon henkilöstön tuotantoprosessien osaamista on lisättävä”

”tuotannon henkilöstön talouden prosessien osaamista on lisättävä”

”laajemmin myös organisaation opettaminen talousasioissa...”

”käytännön kautta järjestettävälle soveltavalle koulutukselle on tarvetta”.

Ensimmäisellä avoimella kysymyksellä hain tietoa siitä, miten raportointia voisi kehittää. Vastauksista tuli selkeästi esiin, että osaamista olisi lisättävä lisäkoulutuksen avulla. Taloushallinnon tuki koettiin tärkeäksi. Järvenpää ym. (2001, 55 - 56) toteavat, että johto saa taloushallinnolta tukea muun muassa strategisten kysymysten ratkaisemisessa. Toiminnon controllerin eli talousyhdyshenkilön rooli on tukea laskentasovellusten käyttöönottoa ja avustaa erilaisten selvitysten tekemisessä.

Raporttien tiedon luotettavuus nousi esiin useassa eri vastauksessa. Mittausvälineiden tulisi olla riittävän luotettavia, jotta saataisiin absoluuttisesti oikeaa tietoa. Käytettävän tiedon tulee olla tarkkaa ja luotettavaa, jotta kustannukset saataisiin tarkemmin selvitettyä esimerkiksi Atlaksen avulla. Myös kalkyyllilaskelmien avulla on tavoitteena selvittää mahdollisimman tarkasti tuotteiden tai palveluiden eri arvoja. Haastattelussa tuli esiin, että sekä valmistusarvon laskennalle että toimintolaskennalle olisi käyttöä, jotta kustannuslaskentaa saataisiin edelleen tarkennettua.

Perinteisessä kirjanpidossa esitettyjä lukuja pidettiin luotettavana raportointina. Luonnollisesti raportoinnin kehittämiseen täytyy varata resursseja, jotta järjestelmää voidaan käyttää mahdollisimman tehokkaasti. Raporttien syvällisempää analysointia toivottiin myös lisää monessa eri vastauksessa.

Toisella avoimella kysymyksellä halusin selvittää, miten taloushallinnon ja tehtaanjohtajan välistä yhteistyötä voitaisiin edistää. Selkeästi nousi esille, että käytännön yhteistyön kannalta talousyhdyshenkilön rooli ja fyysinen läsnäolo jokaisessa toimipaikassa koettiin tärkeäksi. Tehtailla pidettiin tärkeänä, että kannattavuus- ja vaihtoehtolaskelmiin saataisiin apua taloushallinnolta. Lisäksi yhteiset tapaamiset tulisi olla säännöllisiä taloushallinnon ja tehtaanjohtajien välillä. Kokoontumisten asiasisällön ei tarvitsisi välttämättä olla ennalta määrätty, vaan kokoontumisissa voitaisiin vaihtaa tietoa ja

käsitellä tilannekohtaisia aiheita. Tulosten perusteella ilmeni, että taloushallinnon toivottiin tarkastelevan lukuja ja esittävän kehitysehdotuksia tehtaan kustannussäästöille. Lisäksi taloushallinnon tulisi etsiä yhdessä tehtaanjohtajan kanssa mahdollisia kustannussäästökohteita. Taloushallinnon ja tehtaanjohtajan välinen yhteistyö on tiiviimpää, kun talousyhdyshenkilön fyysinen työpiste on tehtaalla. Näin molemminpuolinen oppiminen voi toteutua paremmin ja kokonaisnäkemys asioista lisääntyy. Järvenpää ym. (2001, 55 - 56) mielestä controller voi kyseenalaistaa toimintaa ja esittää kysymyksiä totutuista ajattelutavoista. Lisäksi controller voi syventää laskentainformaation avulla kustannustietoisuutta tuotantolaitoksen organisaatiossa.

Yksi vastaajista vastasi yhteistyön edistämiseen seuraavasti: ”ehkäpä erillinen johtamistapahtuma talouden osalta esim. 2 - 3 kertaa vuodessa, jossa käytäisiin ja tarvittaessa kerrattaisiin menettelytapoja (budjetointi), katsottaisiin tehtaan omat taloudelliset mittarit, tuotekannattavuudet jne”.

Viimeisessä avoimessa kysymyksessä kysyin mielipidettä taloushallinnon velvollisuudesta osallistua tehdasta koskeviin kokouksiin. Lähes kaikki vastanneista näki tarpeelliseksi taloushallinnon säännöllisen osallistumisen tehtaan kokouksiin. Kahdessa vastauksessa oltiin sitä mieltä, että taloushallinto osallistuisi kokouksiin vain tarpeen mukaan. Yhteistyön merkitystä pidettiin arvokkaana ja sitä haluttiin tiivistää. Neilimon ja Uusi-Rauvan (2005, 14 - 15) mukaan yksi taloushallinnon tehtävistä on johdon taloudellinen konsultointi. Konsultoinnilla tarkoitetaan, että talousjohto osallistuu eri päätöksentekuelinten kokouksiin. Talousjohto avustaa muuta johtoa tuottamalla tietoa ja analysoimalla eri toimintojen taloudellisia vaikutuksia.

Myös eri tehtaiden talousyhdyshenkilöiden yhteisiä kokoontumisia voisi lisätä, mutta tähän tarvittaisiin talousjohdon tuki palaverikäytännön käynnistämiseksi. Järvenpää ym. (2001, 55 - 56) teoksessa esitetään, että controller voisi hyödyntää muissa tuotantolaitoksissa hyväksi koettuja käyttäjäkokemuksia.

Jotta yhteisistä kokouksista olisi hyötyä kustannuslaskennan edistämiseksi, tulisi kaikista palavereista laatia muistio, josta ilmenee sovitut asiat, aikataulut ja vastuut. Taloushallinnon tehtävänä voisi olla kysymysten herättely erilaisista kustannuskohteista, esi-

merkiksi energian käytön vertailusta. Toimivan viestinnän merkitystä korostettiin taloushallinnon ja tehtaanjohtoon välisessä yhteistyössä.

Kyselykaavakkeen avulla saamissani tuloksissa nousi erityisesti esille raporttien tärkeys toiminnan ohjaamisen ja johtamisen työvälineenä. Raporttien selkeyttä, tietojen luotettavuutta ja analysointia pidettiin tärkeänä. Erityisesti Atlas-laskentajärjestelmän tuomiin hyötyihin uskottiin, mutta sen käyttöönottoon haluttiin lisäkoulutusta. Talousyhdyskunnan ja tehtaanjohtajan välistä tiivistä yhteistyötä arvostettiin.

7 Tutkimuksen luotettavuus

7.1 Validiteetti

Tutkimukselle tulee saattaa täsmälliset tavoitteet, jotta tutkimus mittaisi sitä, mitä oli tarkoituskin selvittää. Validius varmistetaan etukäteen huolellisella suunnittelulla ja tarkoin harkitulla tiedonkeruulla. Tutkimuslomakkeen kysymysten tulee mitata oikeita asioita, jotka kattavat koko tutkimusongelman. (Heikkilä 2002, 29)

Päädyin opinnäytetyössäni kyselylomakkeen käyttöön, koska katsoin saavani hyvän yleiskuvan kohderyhmästäni. Tutkimukseni on kokonaistutkimus, jonka kohdejoukko on tarkoin rajattu.

Suoritin tutkimuksen postikyselynä. Postikyselyssä lomakkeeseen vastaaminen on melko kontrolloimaton tilanne eikä tiedetä kuka lomakkeen täyttää ja miten kysymykset käsitetään. Vastaajien kirjallisen ilmaisun ja lomakkeen täyttämisen taito vaihtelevat suuresti. Tämän vuoksi postikysely asettaa vaatimuksia kyselyn ymmärrettävyydelle, sanamuodoille ja lomakkeen ulkoasulle. (Niemi & Touranen 1996, 44.)

Tutkimuslomakkeen laatimisessa huomioin Vilkan (2007, 63) ”Tutki ja mittaa” – teoksen mukaisesti onnistuneen tutkimuslomakkeen tunnusmerkkejä. Kyselylomakkeen ulkoasun muokkasin selkeäksi, siistiksi ja houkuttelevan näköiseksi. Vastausohjeet ja saatekirjeen laadin selkeäksi. Aloitin kyselyn helpoilla kysymyksillä, joissa kysyttiin vastaajan taustatietoja. Kysymykset olivat hyvin aseteltuja ja kysymykset etenivät loogi-

sesti juoksevaa numerointia hyväksikäyttäen. Kysymykset oli jaettu kahteen eri osioon ja ne oli otsikoitu aiheittain. Kyselylomakkeen kysymyksissä kysyttiin vain yhtä asiaa kerrallaan.

Saatekirjeessä korostin, että jokaisen vastaus on tutkimuksen kannalta tärkeä. Saatekirjeen lopussa kiitimme kyselyyn osallistuneita ajankäytöstä ja mielipiteistä. Kyselylomaketta laatiessani pidin tärkeänä, että se on helppo käsitellä Excel-tilukko-laskentaohjelmalla.

Testasin kyselylomakkeen ennen varsinaista kyselyn suorittamista työnantajani edustajalla. Saamani palautteen pohjalta muokkasinkin kyselyä.

7.2 Reliabiliteetti

Luotettavalta tutkimukselta vaaditaan sen toistettavuus samanlaisin tuloksin. Tutkijan on oltava tutkimuksen aikana tarkka ja kriittinen. Virheitä voi sattua tietoja kerättyessä, käsiteltäessä ja tuloksia tulkittaessa. (Heikkilä 2002, 30.)

Heikkilän (2002, 66) mukaan vastausprosentin suuruuteen vaikuttavat tutkimuksen kohderyhmä, tutkimuksen aihe, kysymysten määrä, lomakkeen ulkoasu ja kuinka saatekirjeellä on onnistuttu motivoimaan vastaaja. Erityisen tärkeä palautusprosenttiin vaikuttava tekijä on, kuinka tärkeänä vastaajat pitävät tutkimusta. Vastausprosentti vaihtelee yleensä 20 - 80 prosentin välillä, mutta usein se jää postikyselyssä alle 60 prosentin. Tutkimukseni vastausprosentiksi tuli 80 prosenttia, jota voidaan pitää luotettavuuden kannalta hyvänä.

Mahdollisimman vähäiseen vastausten katoon pyrin vaikuttamaan laatimalla mahdollisimman selkeän kyselylomakkeen. Lisäksi liitin kyselyyn huolellisesti suunnitellun saatekirjeen, jonka tarkoituksena oli motivoida tehtaanjohtajia vastaamaan kyselyyn. Kyselyn vastaamiseen varasin aikaa kaksi viikkoa. Muistutin kyselyn palauttamisesta kolme päivää ennen kyselyn päättymistä.

Kyselylomakkeeseen sisällytin kolme avointa kysymystä, jolla halusin antaa vastaajille mahdollisuuden kertoa omin sanoin mielipiteitään selkeästi rajattuihin kysymyksiin. Avoimia vastauksia tuli varsin runsaasti ja niistä ilmeni vastaajien paneutuneen asiaan.

Lisäksi haastattelin strukturoiduilla haastattelulla kolmea tehtaanjohtajaa, jolla tarkensin ja syvensin kyselytutkimuksella saamiani vastauksia.

7.3 Tutkimukseen liittyvät eettiset kysymykset

Tutkimuksessani noudatin vastaajien anonymiteetin säilymistä. Vastakset käsittelemäni ehdottoman luottamuksellisinä eikä vastaajan henkilöllisyys tullut näkymään missään vaiheessa. Tutkimusongelman ratkaisemiseksi minun ei tarvinnut tietää tutkimukseen osallistuvien henkilöllisyyttä.

Vastaajien henkilöllisyys ei tullut esiin missään vaiheessa, sillä kyselyiden palautus tapahtui nimettöminä, suljetuissa kirjekuorissa valmiiksi minulle osoitettuna, Valion sisäisen postin kautta. Kunnioitin tehtaanjohtajien vapautta olla osallistumatta tutkimukseen, jos he niin halusivat. Saatekirjeessä tehtaanjohtajille toin kuitenkin esiin, että tarkoitukseni on laatia kehitysehdotuksia Valio Oy:n liiketoiminta-alueiden tuotannon taloudelle laskennan raportoinnin kehittämiseksi ja tehostamiseksi.

8 Yhteenveto tutkimustuloksista ja johtopäätökset

8.1 Raportoinnin kehittäminen

Tämän päivän yrityksissä kiinnitetään huomiota kustannuslaskentaan. Tehokkaasti kustannuslaskennan avulla voidaan yritysten toimintaa kehittää yhä kannattavammasi. Tämän päivän liiketoiminnassa yritysten välinen kilpailu asiakkaista on kasvanut merkittävästi. Tavarantoimittajilta vaaditaankin tarkkaa kustannustietoisuutta, jotta tuotteille ja palveluille voidaan tarjota mahdollisimman kilpailukykyinen hinta.

Tutkimusongelmani kysymysten avulla halusin selvittää kustannuslaskennan raportoinnin riittävyttä. Tutkimuksessani selvitin, missä määrin raportointia voitaisiin kehittää, jotta tehtaanjohto saisi raporteista oikea-aikaisesti oleellista tietoa.

Ensinnäkin on erittäin tärkeää, että raportit valmistuvat ajoissa. Esimerkiksi sairauspoissaoloilla ei saisi olla vaikutusta raporttien myöhästymiseen. Tästä syystä olisikin

hyvä, että useammalla ihmisellä olisi ammattitaitoa ja osaamista laatia raportteja. Näin myöhästymisiltä vältyttäisiin ja varmistettaisiin raporttien oikea-aikainen saatavuus.

Raporttien sisällön tulee koostua monipuolisesti laskentatoimen tuottamasta tiedosta, koska johto tekee päätöksiä ja ohjaa toimintaa raporttien sisällön perusteella. Usein raporttien sisältö koostuu erilaisista tunnusluvuista ja mittareista, jolloin raporttien ulkoasu on hyvin numeerinen. Erilaisten värien ja kuvioden käyttämisellä voitaisiin selkeyttää raporttien ulkoasua ja edistää luettavuutta. Graafisten kuvioden avulla voidaan havainnollistaa raporttien sanomaa visuaalisemmin ja nähdä sekä yleiskuva että kehityksen suunta paremmin. Myös otsikoinnin selkeyteen kannattaa kiinnittää huomiota, kun halutaan varmistaa selkeän raporttipohjan luominen. Hyvässä raportissa tarvitaan sekä graafista että numeerista esitystapaa, koska silloin on mahdollista saada tietoon myös tarkkoja numeroarvoja.

Valion käytössä olevalla tulokortilla (Valio-kompassi) on selkeän raporttipohjan ominaispiirteitä, joten sen käyttöä tulisi tehostaa tehtaanjohtajan työvälineenä. Jotta tulokortin avulla saataisiin maksimaalinen hyöty, niin tulokortin käyttöön liittyvää järjestelmää tulisi kehittää. Esimerkiksi olisi hyvä, jos luvut saataisiin järjestelmään automaattisesti eikä niitä tarvitsisi syöttää järjestelmään manuaalisesti. Näin vältyttäisiin virheluvuilta ja lukujen luotettavuus paranisi.

8.2 Lisäkoulutuksen merkitys

Tutkimuksessani tiedustelin raporttien käyttöön liittyvän lisäkoulutuksen merkityksestä. Nykypäivän työelämässä tarvitaan täydennyskoulutusta, jotta henkilöstön ammatillisuutta voidaan ylläpitää ja kehittää. Yrityksen tulee järjestää lisäkoulutusta, jotta uusien järjestelmien ja menetelmien käyttöönotto onnistuisi helpommin. Työntekijöiden suhtautuminen uusiin menetelmiin on positiivisempaa ja ennakkoluulottomampaa, kun heidät on hyvin perehdytetty uusiin asioihin. Lisäkoulutuksen avulla voidaan mahdollistaa, että henkilöstön osaaminen on riittävää tehokkaan toiminnan saavuttamiseksi. Lisäksi lisäkoulutuksen mahdollisuus koetaan positiiviseksi, ja koulutuksen avulla voidaan henkilöstön jaksamista ja voimavaroja lisätä.

Tutkimukseni mukaan lisäkoulutusta pidettiin tärkeänä. Esimerkiksi Valiolla koekäytössä olevan Atlas-laskentajärjestelmän käyttöönotto vaatisi lisäkoulutusta, jotta laskentajärjestelmän hyödyntäminen olisi nykyistä tehokkaampaa kustannusten selvittämisessä.

8.3 Tehtaanjohtoon ja taloushallinnon välinen yhteistyö

Avoimen ja toimivan vuorovaikutuksen avulla voidaan yhteistyötä tehtaanjohtoon ja taloushallinnon välillä edelleen lisätä ja tehostaa. Jotta yhteistyö olisi sujuvaa käytännössä, olisi erittäin tärkeää, että jokaisessa tuotantolaitoksessa olisi talousyhdyshenkilö fyysisesti paikalla. Näin yhteiset ja säännölliset tapaamiset olisi kätevämpi sopia. Tehtaanjohtajan ja talousyhdyshenkilön pitäisi yhteistyössä luoda heille sopiva palaverikäytäntö, jolloin säännölliset tapaamiset olisivat ennalta sovittu. Myös tilannekohtaisiin selvityksiin olisi tarvittaessa mahdollisuus saada tukea ja apua nopeasti ja helposti.

Kun yhteistyö on tiivistä ja luontevaa, on osapuolten helpompi käsitellä ja analysoida raporttien tuloksia. Yhteisistä tapaamisista tulisi laatia muistiot, joista selviäisi käsitellyt asiat, vastuut ja aikataulut. Yhteistyössä tulkituista ja perustelluista raporteista on tehtaanjohtajalla mahdollisuus tehdä luotettavampia johtopäätöksiä toiminnan tehostamiseksi.

8.4 Kehitysehdotuksia kustannuslaskennan tehostamiseksi

Tarkoitukseni oli laatia kehitysehdotuksia Valion liiketoiminta-alueiden tuotannon taloudelle laskennan raportoinnin kehittämiseksi ja tehostamiseksi. Jotta raporttien sisältöön voitaisiin luottaa täydellisesti, olisi luotettavien mittareiden avulla saatava absoluuttisesti oikeaa tietoa. Käytännössä on havaittu, että luotettavia mittareita tarvittaisiin lisää. Jotta kustannuslaskentaa voitaisiin entisestään tehostaa ja tarkentaa, pitäisi saada selville tuotteiden ja palveluiden tuottamisesta aiheutuneet yksityiskohtaiset kustannukset, esimerkiksi erilaisten kalkyyllilaskelmien avulla.

Valiolla on osittain käytössä toimintoperusteinen kustannuslaskenta. Toimintolaskennan käyttöä tulisi tehostaa esimerkiksi lisäämällä mittaamista eri tuotantoprosessien kohteissa. Toimintokohtaisella mittaamisella saadaan selville tarkasti eri prosessien kustannukset. Näin kustannuslaskentaa saataisiin edelleen tarkennettua. Toimintokohtaista raportointia tulisi laajentaa, jolloin voitaisiin muun muassa verrata eri toimintojen tehokkuutta ja kustannuksia keskenään.

Yrityksen tehokkaan toiminnan lisäämiseksi tulisi taloushallinnon ja tehtaanjohtoon yhdessä etsiä mahdollisia kustannussäästökohteita. Taloushallinnolta toivottiin avointa keskustelua ja kysymysten herättelyä, joiden avulla saataisiin nimettyä erilaisia kustannussäästökohteita.

8.5 Oman työn arviointi

Kokonaisuudessaan opinnäytetyön tekeminen oli haastava, mutta antoisa prosessi. Aiheeseen perehtyminen oli opettavainen kokemus. Lähdemateriaalia oli runsaasti, ja usein vaikeutena olikin valita tuorein ja oleellisin tieto. Toisaalta runsaan lähdekirjallisuuden läpikäyminen oli tärkeää tutkimukseni suunnittelussa. Osa saamistani tiedoista vahvisti aikaisempaa näkemystäni kustannuslaskennasta, mutta sain myös uusia näkökulmia aiheeseen liittyen. Oli mielenkiintoista tehdä tutkimusta ajankohtaisesta aiheesta, koska kustannustietoisuuden lisääminen on nykyään usein esillä yrityselämässä. Opinnäytetyöni avulla sain syvennettyä liiketalouden opintojani ja omaa osaamistani kustannuslaskentaan liittyen.

Toivoisin, että tutkimukseni kustannuslaskennan raportoinnin riittävydestä on herättänyt ammatillista keskustelua aiheesta. Laatimani kyselylomakkeen avulla koin saavani arvokasta tietoa raportoinnin tärkeydestä kustannuslaskentaan liittyen. Olin positiivisesti yllättynyt, että lomakkeen avoimiin kysymyksiin oli vastattu runsassanaisesti. Lisäksi haastattelun avulla sain syvennettyä kyselylomakkeella saamiani vastauksia. Uskon, että opinnäytetyöstäni saamiani tuloksia voidaan hyödyntää Valion kustannuslaskennan kehittämisessä. Mielestäni tulevaisuudessa voisi tutkia, miten toimintoperusteinen kustannuslaskenta on edistänyt kustannuslaskentaa.

Lähteet

Alhola, Kari 1998. Toimintolaskenta. WSOY, Juva.

Alhola, Kari & Lauslahti, Sanna 2000. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. 1. - 4. painos. WSOY, Porvoo.

Alhola, Kari & Lauslahti, Sanna 2005. Taloutta johtamista varten esimiehille ja asiantuntijoille. Edita, Helsinki.

Balanced Scorecard valtionhallinnossa 2000. Valtionvarainministeriö.
[Http://www.hallinto.oulu.fi/suunnit/toiminta/BSCvaltionhallinnossa.pdf](http://www.hallinto.oulu.fi/suunnit/toiminta/BSCvaltionhallinnossa.pdf). Luettu 20.4.2011.

Granlund, Markus & Malmi, Teemu 2003. Tietotekniikan mahdollisuudet taloushallinnon kehittämisessä. WSOY, Helsinki.

Heikkilä, Tarja 2002. Tilastollinen tutkimus. Edita, Helsinki

Jyrkkiö, Esa & Riistama, Veijo 2004. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. 18. uudistettu painos. WSOY, Porvoo.

Järvenpää, Marko & Partanen, Vesa & Tuomela, Tero-Seppo 2001. Moderni taloushallinto, haasteet ja mahdollisuudet. Edita, Helsinki.

Koulutusmateriaali. 2011. Valio Oy, Helsinki. Luettu 23.5.2011.

Liimatainen, Marjut & Mäkelä, Katriina 2010. Sähköinen taloushallinnon raportointi yrityksen johdolle. Opinnäytetyö. Liiketalouden koulutusohjelma. Jyväskylän ammattikorkeakoulu. <https://publications.theseus.fi/handle/10024/16990>. Luettu 4.4.2011.

Martikainen, Anna 2009. Taloushallinnon raportoinnin tehostaminen pk-yrityksessä. Opinnäytetyö. Liiketalouden koulutusohjelma. Lahden ammattikorkeakoulu. https://publications.theseus.fi/bitstream/handle/10024/3984/Martikainen_Anna.pdf?sequence=1. Luettu 4.4.2011.

Metsämuuronen, Jari 2000. Tilastollisen kuvauksen perusteet. Methelp, Helsinki.

Neilimo, Kari & Uusi-Rauva Erkki 2005. Johdon laskentatoimi. 6. - 7. uudistettu painos. Edita, Helsinki.

Niemi, Hannu & Tourunen, Kalevi 1996. Tilastoista tiedoiksi korkea-asteelle. Tilastokeskus, Helsinki.

Niskanen, Jyrki & Niskanen, 2004. Tilinpäätösanalyysi. 2., tarkistettu painos. Edita, Helsinki.

Omistajat. 2011. Valio Oy.
[Http://www.valio.fi/portal/page/portal/Valioyritys/Yritystieto/Omistajat](http://www.valio.fi/portal/page/portal/Valioyritys/Yritystieto/Omistajat). Luettu 30.5.2011.

Pellinen, Jukka 2006. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. 2., uudistettu painos. Talentum Media Oy, Helsinki.

Pellinen, Jukka 2005. Talousjohtaminen. Talentum Media Oy, Helsinki.

Perko, Tuoko 2005. Valio ja suuri murros. Otava, Helsinki.

Talous. 2011. Valio Oy.

[Http://ammattilaiset.valio.fi/portal/page/portal/valioyritys/yritystieto/talous_ja_yritysvastuu](http://ammattilaiset.valio.fi/portal/page/portal/valioyritys/yritystieto/talous_ja_yritysvastuu). Luettu 30.5.2011.

Tuotantoa mittatilaustyönä. 2011. Valio Oy.

[Http://ammattilaiset.valio.fi/portal/page/portal/valioyritys/yritystieto/toimipaikat/tuotanto03082006095735](http://ammattilaiset.valio.fi/portal/page/portal/valioyritys/yritystieto/toimipaikat/tuotanto03082006095735). Luettu 30.5.2011.

Veal, A. J. 1997. Research Methods for Leisure and Tourism. A Practical Guide. 2. painos. ILAM, Lontoo. Julkaisuun viitattu teoksessa Vilkkä, Hanna 2007. Tutki ja mittaa. Tammi, Helsinki.

Vilkkä, Hanna 2005. Tutki ja kehitä. 1. - 2. painos. Tammi, Helsinki. Julkaisuun viitattu teoksessa Vilkkä, Hanna 2007. Tutki ja mittaa. Tammi, Helsinki.

Vilkkä, Hanna 2007. Tutki ja mittaa. Tammi, Helsinki.

Saatekirje kyselyyn
1.6.2011

Arvoisat tehtaanjohtajat

Olen liiketalouden aikuisopiskelija Vantaan Metropolian ammattikorkeakoulussa, opintosuuntana on talous ja rahoitus. Opintoni ovat edenneet opinnäytetyövaiheeseen. Opinnäytetyöni aiheena on selvittää kustannuslaskennan raportoinnin riittävyyttä tehtaanjohdolle. Tarkoitukseni on laatia kehitysehdotuksia Valio Oy:n liiketoiminta-alueiden tuotannon taloudelle laskennan raportoinnin kehittämiseksi ja tehostamiseksi. Tavoitteenani on saada selvitettyä mahdollisia lisäkoulutustarpeita raporttien käyttöön liittyen. Olen saanut aiheen opinnäytetyölleni Valio Oy:n liiketoiminta-alueiden tuotannon taloudelta.

Lisäksi tulen haastattelemaan tutkimuksessani muutamia eri tuotantosuuntien tehtaanjohtajia. Haastateltavat valitsen yhteistyössä toimeksiantajan kanssa. Haastattelun avulla pyrin tarkentamaan vastauksia, joita olen saanut kyselylomakkeella.

Pyydän Teitä vastaamaan oheisiin kysymyksiin. Vastaukset käsittelen ehdottoman luotamuksellisina, eikä vastaajan henkilöllisyys tule näkymään missään vaiheessa.

Vastauksenne voitte palauttaa oheisessa kirjekuoressa 15.6.2011 mennessä Valion sisäisen postin kautta.

Toivon saavani vastaukset Teiltä mahdollisimman pian. Teidän kokemuksenne ja mielipiteenne ovat tutkimuksen kannalta erittäin arvokkaita, jotta voimme kehittää raportointia.

Suuret kiitokset ajastanne ja mielipiteistänne. Tarvittaessa vastaan mielelläni kysymyksiinne.

Ystävällisin terveisin

Jukka Raumanni
Trainee, sisäinen laskenta
Tradenomiopiskelija

Petteri Viitanen
Hallintopäällikkö
Opinnäytetyön ohjaaja

KYSELY VALIO OY:N SUOMESSA TOIMIVIEN TUOTANTOLAITOSTEN TEHTAANJOHTAJILLE / Kesäkuu 2011

Ystävällisesti pyydän Teitä vastaamaan oheisiin kysymyksiin. Vastaukset käsittelen ehdottoman luottamuksellisenä. Vastaajan henkilöllisyys ei tule näkymään missään vaiheessa.

A. Vastaajan taustatiedot

1. Vastaajan ikä _____ vuotta.
2. Olen työskennellyt Valiolla _____ vuotta.
3. Tehtaanjohtajan tehtävissä Valiolla olen toiminut _____ vuotta.
4. Vastaajan koulutus
 1. Opistotasoinen tutkinto
 2. Ammattikorkeakoulu
 3. Korkeakoulu-/Yliopistotutkinto
 4. Muu koulutus, mikä? _____

B. Raporttien hyödyntäminen työvälineenä

Vastatkaa kysymyksiin ympyröimällä sopivin vaihtoehto. Vastausvaihtoehdot ovat:

- 1 = Täysin eri mieltä
2 = Jokseenkin eri mieltä
3 = Jokseenkin samaa mieltä
4 = Täysin samaa mieltä

5. Taloushallinnon tuottamien kustannuslaskentaraporttien sisältö on oleellista työni kannalta.

1. 2. 3. 4.

6. Taloushallinnon raporteissa on tarpeetonta tietoa työni kannalta.

1. 2. 3. 4.

7. Taloushallinnon henkilöt ovat tavoitettavissa, jos raporteista on lisäkysyttävää.

1. 2. 3. 4.

8. Raportit valmistuvat riittävän ajoissa.

1. 2. 3. 4.

9. Raportteja laativien henkilöiden ammattitaito ja osaaminen on riittävää.

1. 2. 3. 4.

10. Raportit ovat selkeitä lukea.

1. 2. 3. 4.

11. Raporttien tulkitseminen on helppoa.

1. 2. 3. 4.

12. Raporttien tulkitseminen vaatii lisäkoulutusta.

1. 2. 3. 4.

13. Raportteja analysoidaan riittävästi.

1. 2. 3. 4.

14. Raporteissa esitetyt johtopäätökset perustellaan riittävän tarkasti.

1. 2. 3. 4.

15. Raportit ohjaavat tehtaanjohtajan päätöksentekoa.

1. 2. 3. 4.

16. Atlas-laskentajärjestelmän käyttöönotto tarkoittaa kustannuslaskennan raportointia.

1. 2. 3. 4.

17. Atlas-laskentajärjestelmän raportoinnista olisi hyvä saada lisäkoulutusta.

1. 2. 3. 4.

18. Mitkä ovat mielestäsi kolme merkittävintä raportoinnin kehittämiseen liittyvää asiaa?

19. Millaisiin asioihin pitäisi kiinnittää huomiota, jotta taloushallinnon ja tehtaanjohtajan välistä yhteistyötä voitaisiin edelleen kehittää?

20. Mitä mieltä olette taloushallinnon velvollisuudesta osallistua tehdasta koskeviin kokouksiin? (esim. tehtaan ohjausryhmä, erilaiset työryhmäkokoukset)

Kiitos ajastanne ja ajatuksistanne. Vastauksenne voitte palauttaa 15.6.2011 mennessä Valion sisäisen postin kautta osoitteeseen: JRT-Vaarala, Jukka Raumanni

MÄÄRÄLLISEN TUTKIMUKSEN HAASTATTELULOMAKE VALIO OY:N SUOMESSA TOIMIVIEN TUOTANTOLAITOKSIEN KOLMELLE TEHTAANJOHTAJALLE / Elokuu 2011.

Kyselytutkimuksen vastauksien pohjalta ilmeni, että taloushallinnon raporttien selkeyttä voisi vielä lisätä.

1. Kuvaile, miten mielestäsi raporttien selkeyttä voisi lisätä?
2. Mitä mieltä olet raporttien lukujen esittämisestä graafisesti?
3. Mikä merkitys on tuloskortin käytöllä raportointiin liittyen?

Tasapainotetussa mittaristossa (tuloskortissa) strategiset tekijät on ryhmitelty neljään näkökulmaan (asiakasnäkökulma, taloudellinen, oppimisen ja liiketoiminnan näkökulma).

4. Minkä tai mitkä koet tärkeimmiksi näkökulmiksi liiketoiminnan mittaamiseen liittyen ja miksi?

Kustannuslaskenta on tärkeä osa raportointia. Kustannusten selvittäminen tapahtuu erilaisten kannattavuus- ja hinnoittelulaskelmien avulla.

5. Mikä on mielestäsi tehokkain tapa selvittää tehtaan kustannukset?

Kyselytutkimuksen vastauksien pohjalta ilmeni myös, että raportoinnin kehittä miseksi sekä taloushallinnon että tuotannon henkilöstön osaamista olisi lisättävä.

6. Onko Atlaksesta järjestetty koulutus ollut mielestäsi riittävää?
Jos ei, niin millaista koulutusta haluaisit lisää?

7. Millaista muuta koulutusta olisi hyvä lisätä?

Vastauksissa toivottiin, että yhteistyötä tulisi lisätä tehtaanjohton ja taloushallinnon välillä kokoontumalla määrääjoin.

8. Mitä asioita tulisi palaverissa käsitellä?

9. Kuinka usein tulisi kokoontua?

10. Kenen taloushallinnosta tulisi osallistua kokouksiin?

11. Mikä merkitys on mielestäsi talousyhdysenkilön fyysisellä läsnäololla jokaisessa toimipaikassa?

12. Mitä mieltä olet talousyhdysenkilön ja tehtaanjohtajan kokoontumisesta kahden kesken?

13. Miten taloushallinnon ja tehtaan välisessä kokouksessa sovitut asiat tulisi käsitellä ja hyödyntää, jotta kokouksesta olisi hyötyä kustannuslaskennan edistämiseksi?

14. Mitä muuta toivoisit huomioitavan, jotta kustannuslaskennan raportointi tehostuisi ja olisi riittävää tehtaanjohdolle?

15. Onko jotakin, jota vielä haluaisit kertoa edellisiin kysymyksiin liittyen?